

DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

CATTEDRA DI DIRITTO TRIBUTARIO PER L'IMPRESA

I REGIMI SPECIALI PER L'IMPRESA: L'IRI E IL REGIME DI CASSA

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Alessandro D'Anna
Matr. 690541

CORRELATORE

Prof. Marco Sepe

A.A. 2017/2018

INTRODUZIONE.....	5
CAPITOLO PRIMO.....	7
1.1. Brevi cenni introduttivi e ratio dell'intervento di riforma in una prospettiva storica	7
1.2. I soggetti passivi.	15
1.3. L'opzione per la contabilità ordinaria	17
1.4. Le riserve e gli utili in regime di IRI.	21
1.5. Il calcolo del credito di imposta.....	23
1.6. L'applicabilità del regime IRI alle società a ristretta base ex art. 116 Tuir24	
1.7. L'entrata in vigore degli effetti IRI.	30
1.8. Le perdite	32
CAPITOLO SECONDO	35
<i>Il regime di cassa</i>	35
2.1. Il regime di cassa: considerazioni di carattere generale sui meccanismi impositivi e sull'ambito di applicazione prima della Legge 232/2016	35
2.2. Il criterio di imputazione del reddito previsto dal regime di cassa	41
2.3. Differenze tra principio di cassa e principio di competenza: l'evoluzione normativa verso forme miste di imposizione fiscale	44
2.4. Le modalità di determinazione del reddito	48
CAPITOLO TERZO.....	54
<i>Le Differenze Con Il Regime Forfetario</i>	54
3.1. Cenni introduttivi.....	54
3.2. L'introduzione del regime.....	60

3.3. I contribuenti che non possono godere del regime..... 64

3.4. L'ingresso nel regime 65

CONCLUSIONI 66

Bibliografia

INTRODUZIONE

Il diritto tributario così come la dottrina aziendalistica ha sempre indicato l'utilità e la maggiore efficienza di regimi di imposizione fiscale di semplice applicazione. Realtà complesse come le vicende societarie, le dinamiche produttive e i processi di vendita e distribuzione certo non sono fenomeni facilmente inquadrabili. L'agire economico, si potrebbe dire proprio in quanto tale, difficilmente potrebbe essere ricondotto a degli schemi rigidi e razionalizzabili attraverso regole precise. Queste regole potrebbero sortire un effetto opposto agli intenti che le generano. Non ci stiamo riferendo solamente alla regolamentazione fiscale, ma in generale a potenziali vincoli da applicare alla dinamica economica. Tale riflessione si complica nel momento in cui si riflette sulle caratteristiche di un sistema di imposizione che deve ancorarsi alla complessità degli scambi e su questi instaurare, appunto, delle regole che possano consentire il prelievo tributario, anche questo elemento fondamentale e quasi fondante di una collettività. Il prelievo tributario è da considerare quasi come causa ed effetto della convivenza civile ed economica di individui ed attività produttive. Senza una adeguata contribuzione alle spese della comunità non sarebbe neanche possibile esercitare imprese, arti o professioni e quindi produrre valore. Tale riflessione di contesto è finalizzata ad introdurre la ratio alla base degli interventi normativi e dei regimi impositivi analizzati nel corso del presente lavoro. Regimi e riforme che, in ultima istanza, hanno caratterizzato l'evoluzione della legislazione tributaria italiana con intento semplificativo, in quanto proprio la semplificazione è, come detto, portatrice di efficienza all'interno dei meccanismi impositivi. Semplificazione che deve essere pensata e resa effettiva soprattutto nei confronti di coloro i quali generano valore basandosi sul proprio lavoro, in modo diretto e per l'appunto semplice. Con ciò si vuole dire che gravare le imprese di piccolissima dimensione o i professionisti di un eccessivo carico in termini di adempimenti porterebbe sicuramente a generare inefficienze e quindi evasione fiscale e perdita di gettito. Tali ultime riflessioni sono da considerare

perfettamente calzanti con la realtà italiana. Un tessuto produttivo sostenuto e fatto celebre nel mondo proprio da imprese di piccola e media dimensione e dal lavoro di singoli artigiani che hanno dato vita, soprattutto nel secolo passato, a creazioni e attività imprenditoriali difficilmente replicabili e che nello stesso tempo, purtroppo i dati in tale contesto non sono mai stati incoraggianti per il Nostro Paese, hanno creato enormi quantità di evasione e quindi la necessità continua di ottimizzare i meccanismi di prelievo. L'Iri è a tal proposito una unica imposta sul reddito imprenditoriale da applicare certamente al reddito di impresa. Dell'Iri si parla nel primo capitolo del presente lavoro mettendone in evidenza, appunto, i meccanismi di assimilazione sotto unico trattamento di redditi diversi, con l'intento di semplificare il sistema tributario italiano. Il secondo capitolo ha poi preso in considerazione, con la medesima finalità di fondo, il regime di cassa esponendone le caratteristiche e i suoi mutamenti nel corso degli anni, sino a giungere direttamente ai giorni nostri e quindi alle riforme più recenti. Riforme che hanno rivisto diversi elementi alla base del regime stesso, compreso i componenti che concorrono alla formazione del reddito. A tal proposito la stessa Agenzia delle Entrate ha parlato di "criterio di cassa" nei suoi interventi chiarificatori riguardo l'articolo 66 del Tuir. Il terzo capitolo ha poi preso in considerazione il regime forfettario che possiamo considerare come la materializzazione degli sforzi dei governi durante gli anni di creare regimi agevolati al fine di far emergere grosse fette di economia sommersa.

CAPITOLO PRIMO

Imposta sul reddito d'impresa (iri): inquadramento generale

Sommario: 1.1. Brevi cenni introduttivi e ratio dell'intervento di riforma in una prospettiva storica – 1.2. I soggetti passivi. – 1.3. L'opzione per la contabilità ordinaria - 1.4. Le riserve e gli utili in regime di IRI. – 1.5. Il calcolo del credito di imposta. – 1.6. L'applicabilità del regime IRI alle società a ristretta base ex art. 116 Tuir ". – 1.7. L'entrata in vigore degli effetti IRI – 1.8 Le perdite

1.1. Brevi cenni introduttivi e ratio dell'intervento di riforma in una prospettiva storica

L'articolo 1, comma 547 della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di Bilancio 2017) ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2017, nell'ordinamento tributario interno un regime impositivo di carattere opzionale riservato agli imprenditori individuali e alle società di persone in contabilità ordinaria¹. La scelta, secondo diverse interpretazioni dottrinali è da ricercare nella volontà di incidere attraverso i meccanismi di imposizione sulla scelta della struttura finanziaria delle stesse imprese².

La valutazione dell'incidenza fiscale sull'attività economica costituisce uno degli elementi cruciali, sia per l'interpretazione delle decisioni degli agenti economici, sia per la previsione

¹ CARUNCHIO S., GIUSTI I., Imposta sul reddito di impresa (IRI). Inquadramento, potenzialità e criticità, Fondazione nazionale dei Commercialisti, 2017, p. 3 e ss.

² RIZZARDI R, L'imposta sul reddito di impresa: una scelta per la capitalizzazione delle aziende, in, Corr. Trib., 2016, 3463 ss

delle probabili scelte future che questi ultimi effettueranno come detto anche nel terzo capitolo del presente lavoro³.

Nell'ambito delle scelte d'impresa, infatti, si può arguire che le decisioni d'investimento possano essere influenzate dal sistema impositivo in maniera radicale, tanto da rendere gli effetti fiscali generati dall'investimento predominanti nell'orientamento delle scelte stesse⁴.

Ad esempio, a seconda del trattamento fiscale vigente, un'impresa può essere distorta riguardo alla scelta dello strumento con cui finanziare il proprio progetto d'investimento, alla scelta dei fattori produttivi da utilizzare (capitale e lavoro), alla localizzazione dell'investimento e alla dimensione dell'impresa stessa⁵.

La scelta di introduzione dell'Iri, come vedremo nel corso del presente capitolo, risponde alla volontà di creare una convenienza per il reinvestimento degli utili nelle imprese di piccole dimensioni con una sorta di appiattimento del trattamento fiscale e contabile tra società di capitali e società di persone. Tale processo rende il sistema tributario certamente più neutrale rispetto alla forma giuridica di riferimento. L'obiettivo è quello di andare a realizzare una imposizione proporzionale e separata al reddito di impresa, con una aliquota allineata e stabilita in concomitanza quanto previsto in termini Ires⁶. L'obiettivo del presente capitolo è certamente quello di andare a sviscerare le problematiche inerenti il passaggio da un regime all'altro e cercare di introdurre una riflessione generale su questioni attinenti l'efficacia di una

³ SALVADEO S., PUCCI E, L'imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla Legge di bilancio 2017, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2017, 40 ss

⁴ BIGELLI, M. MENGOLI, SANDRI, I fattori determinanti la struttura finanziaria delle imprese italiane, in *Finanza, Marketing e Produzione*, 3-4 2001

⁵ Ne consegue la necessità di individuare misure del grado d'imposizione fiscale cui sono sottoposte diverse categorie di imprese, il più possibile accurate, capaci di generare un'informazione adeguata rispetto al tipo d'analisi che si vuole condurre. Difatti, esistono molteplici tipologie d'indicatori del carico fiscale e ciascuno di essi fornisce un'informazione attinente solo una parte dei fenomeni suscettibili d'investigazione. Cfr. GAVELLI G, *Opzione Iri al test convenienza*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 gennaio 2017, 39

⁶ NAPOLITANO G., *Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina*, *Il Fisco Oggi*, 2017, su www.ilfiscooggi.it, [ultimo accesso] 4 luglio 2018

tassazione differente per particolari categorie di imprese, tenendo conto del fatto che quando si parla di norme generali sulla determinazione del reddito d'impresa facilmente si può pensare ad una serie di norme che determinano la capacità attuale e futura di creare utili da parte dell'azienda stessa⁷. Certamente funzione essenziale di un'impresa è produrre utilità sotto forma di beni o servizi⁸. E' altrettanto palese affermare che tale attività si giustifica, innanzitutto, con la volontà di conseguire ricavi. Tuttavia, essa comporta inevitabilmente il sostenimento di costi ed oneri. Sebbene rappresentino in maniera evidente aspetti "sconvenienti" per l'impresa, essi possono altresì procurare benefici significativi, infatti, i costi che sono stati sostenuti durante l'esercizio imprenditoriale possono diminuire, secondo i limiti stabiliti normativamente, l'ammontare dell'imponibile fiscale dell'impresa-contribuente ed essere dunque dedotti dal reddito tassabile⁹. La funzione della tassazione non può certamente essere solamente quella di garantire il costituzionale prelievo fiscale destinato a sostenere le spese pubbliche¹⁰. Autorevoli studi¹¹ aziendalistici, economici e fiscali sostengono, come vedremo, che il ruolo della tassazione è fondamentale anche per condizionare le scelte finanziarie delle stesse imprese, non solo in modo diretto – ad esempio – attraverso lo scomputo degli interessi passivi, ma soprattutto nella determinazione della struttura finanziaria e quindi in termini di preferenze verso il capitale di terzi o il capitale proprio, ovvero l'autofinanziamento¹².

⁷ FERRANTI G, L'imposta sul reddito d'impresa in cerca di chiarimenti, in Corr. Trib., 2017, 497

⁸ SALVADEO S., PUCCI E, L'imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla Legge di bilancio 2017, in Bilancio e reddito d'impresa, 2017, 40 ss

⁹ RIZZARDI R, La tassazione per cassa delle imprese minori: i rischi conseguenti all'irrilevanza delle rimanenze, in Corriere Tributario n. 5/2017, 1258 e ss.

¹⁰ SALVADEO S., PUCCI E., L'imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla Legge di bilancio 2017, in Bilancio e reddito d'impresa, 2017, 40 ss.

¹¹ FERRANTI G, L'imposta sul reddito d'impresa in cerca di chiarimenti, in Corr. Trib., 2017, 497

¹² NAPOLITANO G., Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina, Il Fisco Oggi, 2017, su www.ilfiscooggi.it, [ultimo accesso] 4 luglio 2018

L'introduzione dell'articolo 55 – bis del Tuir ad opera della Legge n. 232/2016 ha introdotto all'interno del nostro ordinamento, un regime opzionale di tassazione in capo alle imprese Irpef in contabilità ordinaria, di tassazione proporzionale degli utili non distribuiti con una aliquota pari a quella dell'Ires. La ratio complessiva dell'intervento legislativo che si procederà a commentare all'interno del presente lavoro è quello di andare ad incrementare la neutralità del prelievo fiscale. Prelievo fiscale che ha degli effetti importantissimi all'interno della dinamica economica e finanziaria di un sistema economico, non certamente per il gettito di risorse che genera ma soprattutto per gli assetti e la struttura finanziaria delle entità economiche inserite all'interno della dinamica produttiva. In Italia non è sicuramente il primo caso o il primo tentativo da parte del decisore fiscale di creare dei meccanismi impositivi per le imprese che possano certamente realizzare la tassazione e nello stesso tempo stimolare la dinamica degli investimenti. Basti citare a tal proposito la scelta di introdurre la DIT (Dual Income Tax) attraverso il D.Lgs 466/97 in grado di discriminare i profitti realizzati dalle imprese a seconda della redditività degli investimenti cercando di attuare il prelievo sugli operatori meno redditivi, e quindi più esposti alle crisi economiche, concentrandola invece sulle imprese che godono di maggiori vantaggi competitivi. Analogamente si possono citare le agevolazioni introdotte con le celebri leggi del ministro Tremonti che attuavano una detassazione degli utili reinvestiti all'interno dell'azienda. La tematica risulta essere quella di andare a realizzare un prelievo efficiente anche da un punto di vista che possiamo definire finanziario, o meglio, attinente alla struttura finanziaria di una impresa¹³.

L'IRI si rivolge alle piccole e medie imprese. Nel caso italiano possiamo arricchire tale catalogazione con il termine piccolissima impresa. Entità economiche di ridotte dimensioni che hanno comunque scritto la storia economica del Paese e che hanno sofferto, soprattutto

¹³ CARPENTIERI L., Le prospettive evolutive dell'Ires: la participation exemption, Relazione al convegno "Contributi alla riforma dell'IRES", in Riv. dir. trib., 2007, p. 371

in questo momento storico, di problematiche legate alla ricerca ed utilizzo di risorse finanziarie¹⁴. Una tassazione in grado di incentivare l'autofinanziamento è preferibile invece ad una imposizione fiscale che incentivi l'indebitamento, magari spingendo sulle deduzioni riguardanti gli interessi passivi o gli oneri finanziari in generale¹⁵. Queste le tematiche di natura economica e finanziaria alla base del tentativo di riformare la tassazione del reddito di impresa prodotto da soggetti IRPEF. Da un punto di vista prettamente tributario e legislativo si può affermare che i tentativi di andare a realizzare la cosiddetta "neutralità" dell'imposizione sono stati copiosi¹⁶. Basti pensare, ad esempio, alla Legge finanziaria per il 2001 ovvero la 388/2000 che aveva previsto meccanismi opzionali di tassazione del reddito di impresa per imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria con aliquota proporzionale. Si era creato un regime di tassazione separata che non entrò mai in vigore. I contenuti ai quali abbiamo sino a questo momento fatto riferimento mettono in evidenza come l'intento del legislatore, come vedremo nel caso dell'Iri o nel caso dei diversi regimi forfettari o dei minimi, sia effettivamente quello di andare a rendere più facile l'applicazione dei meccanismi impositivi. Con specifico riferimento alla "nuova" imposta i cambiamenti, o meglio i potenziali cambiamenti, sono destinati a coinvolgere gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo e in accomandita semplice oltre alle società a responsabilità limitata con una ristretta base societaria¹⁷. Come vedremo nel corso del presente lavoro il modo di tenere la contabilità per i soggetti interessati è certamente quello semplificato¹⁸.

¹⁴ AA.VV., *Il reddito d'impresa tra norme di bilancio e principi contabili*, a cura di Rinaldi, Milano, 2004, 27 ss

¹⁵ BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, Riv. dir. trib., fasc.4, 2010, p. 401

¹⁶ BEGHIN, M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2010, p. 158 e ss

¹⁷ GAVELLI G., *Opzione Iri al test convenienza*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 gennaio 2017, 39

¹⁸ CARUNCHIO S., GIUSTI I., *Imposta sul reddito di impresa (IRI). Inquadramento, potenzialità e criticità*, Fondazione nazionale dei Commercialisti, 2017, p. 3 e ss.

Rispetto ad una grande impresa, la piccola non possiede elevato potere di mercato, ha un minore peso contrattuale con i clienti, i fornitori e soprattutto nei confronti degli istituti di credito con i quali è opportuno accordarsi per poter accedere a determinate risorse finanziarie. In generale possiamo dire che la piccola e media impresa è decisamente più sensibile ai fattori che emergono dal mercato.

In tale contesto l'Iri si inserisce con il preciso obiettivo di andare a stimolare l'investimento attraverso risorse esistenti all'interno dell'azienda. Risorse non da prendere in considerazione solamente in un orizzonte temporale medio o lungo, ma certamente destinate ad incidere direttamente sulle scelte delle piccole e medie imprese anche nel breve periodo¹⁹. Questo genera dal punto di vista finanziario un cambiamento molto importante perché crea risorse da utilizzare in modo rapido con scelte di investimento anche minime che comunque spostano il baricentro finanziario dell'impresa verso l'autofinanziamento. I soggetti interessati da tale tipologia di scelta sono quindi le imprese di piccole dimensioni che generano, da un punto di vista sistemico delle ripercussioni minori sulla sfera dei soggetti coinvolti direttamente e indirettamente nella dinamica di sviluppo aziendale, bisogna tenere presente che la PMI è più sensibile all'andamento del mercato perché scarsamente influenzabile. Da un punto di vista organizzativo le piccole imprese sono caratterizzate da una struttura elementare in cui mancano sistemi informativi e di controllo formali. Nonostante il modello di controllo sia molto flessibile, in quanto legato ad uno o pochi soggetti, esse soffrono, inoltre, la scarsa apertura verso l'ambiente esterno, finendo così per trascurare molte delle opportunità che si presentano²⁰. La funzione finanziaria, se esiste, vale a dire se all'interno dell'impresa esiste un indirizzo decisionale tale da prevedere una progettazione di tipo

¹⁹ CARUNCHIO S., GIUSTI I., Imposta sul reddito di impresa (IRI). Inquadramento, potenzialità e criticità, Fondazione nazionale dei Commercialisti, 2017, p. 3 e ss.

²⁰ RIZZARDI R., La tassazione per cassa delle imprese minori: i rischi conseguenti all'irrilevanza delle rimanenze, in Corriere Tributario n. 5/2017, 1258 e ss.

finanziario, è la funzione maggiormente limitata. Come menzionato sopra, il limitato potere contrattuale all'interno di un settore, si traduce in difficoltà nel reperimento delle risorse finanziarie sul mercato del credito e dei capitali. Tale problema ha delle motivazioni ben delineate che si fondano sulla limitata disponibilità di garanzie patrimoniali che rendano più facile l'accesso a determinate risorse, sulla difficoltà per terzi finanziatori di capire l'azione dell'imprenditore che nelle piccole imprese dirige materialmente l'operato di quest'ultime e per ultimo sul timore dell'imprenditore stesso di non riuscire a portare a termine un determinato programma. Quando si accennava all'esistenza o meno all'interno della PMI delle condizioni tali da permettere lo sviluppo di una strategia finanziaria, come un qualcosa di scientificamente pianificato per supportare gli indirizzi gestionali generali, si alludeva al fatto che la gestione finanziaria è spesso vista come una fonte di costi e non come artefice principale della creazione di valore all'interno della struttura imprenditoriale. Manca infatti, spesse volte, la corretta pianificazione dei fabbisogni e degli impieghi di risorse finanziarie: di conseguenza, l'incapacità di motivare in modo adeguato le esigenze finanziarie incide negativamente sul rapporto con le banche rendendo più oneroso il costo dell'indebitamento²¹. Paradossalmente quindi prima si progetta di realizzare un investimento e solo in un momento successivo si pone il problema di dove reperire le risorse necessarie per sostenere tale azione. Da qui la tendenza ad assumere risorse tramite il debito a breve termine senza ricercare nei mercati eventuali soluzioni più idonee alle proprie esigenze,

²¹ Pianificazione finanziaria adeguata vuol dire correlazione tra le scelte di finanziamento e decisioni d'investimento. La mancanza di tali impostazioni provoca inevitabilmente un debole collegamento decisionale e operativo tra il reperimento dei fondi e l'utilizzo degli stessi tenendo anche conto dell'aspetto qualitativo delle risorse finanziarie impiegate. Le PMI attribuiscono più importanza alla funzione produttiva, infatti le decisioni di investimento sono prevalentemente orientate agli aspetti tecnologici e operativi senza procedere ad una verifica formale della fattibilità economico – finanziaria dell'investimento. Si tralasciano quindi le analisi che, con un approccio prevalentemente finanziario, guardano, con l'intento di giudicare positivamente o meno un investimento, al flusso di cassa e quindi all'attualizzazione di questo. Cfr. CARLETON W.T. e MCINNES J.M., *Theory, Models and Implementation in Financial Management in Management Science*, 28 p.p. 957 – 978, 1992

trascurando così la possibilità che spesse volte esistono strumenti finanziari più idonei di altri per sostenere determinate scelte²².

La scelta dell'opzione per la contabilità ordinaria va intesa per i soggetti che abbiamo elencato come una condizione necessaria a garantire una sorta di neutralità dell'imposta ed una armonizzazione contabile interna. Nell'ordinamento civilistico italiano tale tipologia di tenuta delle scritture contabili è in vigore per i soggetti che conseguono ricavi superiori a 400 mila euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e 700 mila euro per le imprese che operano in altre attività. I soggetti interessati e orientati ad optare per il nuovo regime devono quindi passare alla tenuta di libro giornale, inventari, beni ammortizzabili e le scritture ausiliarie. Contabilità da tenere per questi soggetti con il regime di cassa e quindi con la determinazione del reddito da calcolare in base all'incasso effettivo, così come avviene per i liberi professionisti. Le imprese tradizionalmente, compresi i soggetti interessati dalla possibilità di cambiamento devono calcolare il proprio reddito utilizzando il principio di competenza economica riferito ad un determinato periodo commerciale²³. La tassazione per cassa consente di far coincidere la tassazione con le effettive disponibilità finanziarie e quindi potrebbe consentire un risparmio di imposta su proventi di competenza ma non ancora entrati materialmente a far parte del ciclo finanziario. Ricavi e spese sono quindi quelle effettivamente sostenute dalle imprese all'interno di un determinato periodo. Questo consentirebbe di andare a creare un avanzo finanziario considerevole e quindi indurre maggiormente all'autofinanziamento o quanto meno all'investimento anche nel breve periodo²⁴.

²² RIZZARDI R, La tassazione per cassa delle imprese minori: i rischi conseguenti all'irrilevanza delle rimanenze, in *Corriere Tributario* n. 5/2017, 1258 e ss.

²³ FERRANTI G, La nuova imposta sul reddito d'impresa, in *Il fisco*, 2016, 4307 ss; S. Capolupo, Luci e ombre della tassazione separata del reddito d'impresa, in *Il fisco*, 2017, 231ss.

²⁴ RIZZARDI R, La tassazione per cassa delle imprese minori: i rischi conseguenti all'irrilevanza delle rimanenze, in *Corriere Tributario* n. /2017, 1258 e ss.

1.2. I soggetti passivi.

La scelta dell'IRI va comunicata all'Agenzia delle Entrate nella dichiarazione dei redditi, riferita al periodo d'imposta in cui si è deciso di aderire. Al termine del periodo "vincolante", l'opzione non si rinnova automaticamente, bensì tramite rinnovo dell'adesione, come già scelto per entrarvi la prima volta. I passaggi di regime implicano direttamente una modificazione nelle tecniche di rilevazione contabile riguardo soprattutto i prelevamenti e la distribuzione di utili che occorrerà certamente definire nel passivo dello stato patrimoniale. Le modificazioni e l'adesione a regimi diversi implicano una esatta valutazione rispetto la questione di una valutazione specifica della situazione fiscale del singolo contribuente.

I soggetti passivi della nuova imposta sono, come detto, le imprese individuali, comprese quelle familiari, e le società in nome collettivo e in accomandita semplice - comprese quelle ad esse equiparate e le società tra professionisti di cui all'art. 10 della Legge n. 183/2011 costituite nelle stesse forme - in contabilità ordinaria. Anche i soggetti che si trovano naturalmente nel regime di contabilità semplificata possono optare per l'applicazione dell'IRI, adottando la detta contabilità ordinaria²⁵. Non possono, invece, esercitare l'opzione gli esercenti arti e professioni, anche in forma associata, e le società semplici (perché non dichiarano reddito d'impresa) nonché gli enti non commerciali, anche

²⁵ La modalità di tenuta della contabilità "ordinaria" è un regime contabile obbligatorio per le società di capitali e per le imprese che superano determinati limiti di fatturato annuo e cioè 400 mila euro per i produttori di servizi e 700 mila euro per tutti gli altri soggetti. La contabilità ordinaria prevede la tenuta di registri IVA, registro cespiti ammortizzabili, libro giornale, e poi chiaramente per le società libro, soci, obbligazioni, strumenti finanziari, rendiconto finanziario. Il principio che viene applicato per l'imputazione di componenti positivi e negativi di reddito è quello della competenza. Il regime di contabilità semplificata si applica alle imprese che hanno dei fatturati inferiori o uguali a quelli indicati precedentemente per il regime ordinario. Devono tenere regolarmente i registri IVA acquisti, IVA vendite, registro cronologico degli incassi e dei pagamenti e dal 2017 determinano il reddito con il principio di cassa. Cfr. DE DOMENICO, La rilevanza fiscale delle valutazioni di bilancio, Torino, 2008, 88 ss

se esercitano un'attività commerciale (essendo soggetti IRES e non IRPEF)²⁶. Prendendo il caso di una impresa familiare si può puntualizzare come la stessa sia assimilabile ad una impresa individuale il cui reddito, come affermato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 78/E/2015,, è "dichiarato nel suo ammontare complessivo dall'imprenditore, che è l'unico titolare dell'impresa, il quale può imputare parte del suo reddito ai familiari per un ammontare non superiore al 49 per cento ... i redditi imputati a tali soggetti, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, non rappresentano costi nella determinazione del reddito dell'impresa familiare, bensì una ripartizione dell'utile dell'impresa stessa". Ed in effetti, il trattamento fiscale dell'impresa familiare è basato sulla natura individuale dell'impresa che non ha un carattere partecipativo in base a quanto stabilito anche dall'articolo 5, comma 40 del T.U.I.R. con un meccanismo di imputazione del reddito prodotto dall'impresa familiare all'imprenditore ed ai familiari partecipanti. E' del resto noto che il legislatore tributario non formula una propria nozione di impresa familiare, ma si limita a regolare presupposti ed i criteri di imputazione del reddito, in presenza dell'impresa familiare come definita dall'art. 230-*bis* c.c.

Nel regime IRI gli utili distribuiti sono, invece, deducibili in sede di determinazione del reddito d'impresa assoggettato a tale imposta²⁷.

Può rientrare tra i soggetti IRI anche l'azienda coniugale, disciplinata nell'ambito dell'istituto della comunione legale. Nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi tale azienda è stata, infatti, assimilata alla società personale - se costituita dopo il matrimonio e gestita in forma societaria - ovvero all'impresa individuale - con attribuzione del reddito

²⁶ NAPOLITANO G., Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina, Il Fisco Oggi, 2017, su www.ilfiscooggi.it, [ultimo accesso] 4 luglio 2018

²⁷ NAPOLITANO G., Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina, Il Fisco Oggi, 2017, su www.ilfiscooggi.it, 4 luglio 2018

all'altro coniuge nella misura del 50% o in quella diversa stabilita con convenzione matrimoniale²⁸

1.3. L'opzione per la contabilità ordinaria

L'opzione per la contabilità ordinaria, unico requisito posto come vincolo per aderire al nuovo metodo di tassazione, porta all'abbandono effettivo del regime "naturale" di tenuta della contabilità da parte delle imprese ed in generali dai soggetti che possono fare la scelta di cui sopra. Si deve ricordare che per regime naturale si intende chiaramente l'indirizzo dato, in tal senso, dal Codice Civile. In effetti, chiunque eserciti un'attività economica organizzata al fine della produzione o scambio di beni e servizi deve essere iscritto in appositi Registri o Albi ed è obbligato, in via ordinaria, a tenere il libro "giornale" e il libro "inventari"²⁹. Praticamente deve avere una sua anagrafe giuridica e deve tenere una continua serie di scritture cronologiche (giornale) da classificare e raggruppare a fine esercizio (inventario). Questo risultato può essere ottenuto solamente con scritture sistematiche e continue, collegate tra loro in modo organico e corretto, che si traducono in contabilità ordinaria. Nel passaggio dalla contabilità ordinaria alla contabilità semplificata e viceversa è stato dalla dottrina notato come spesso il legislatore si sia trovato chiaramente in contrasto con la normativa civile che ha sottolineato come l'impresa minore fosse obbligata ad una sua speciale contabilità. Una contabilità più semplice: la contabilità semplificata, appunto. Una contabilità che elenchi, almeno i ricavi e i costi. Un conto "esercizio" o di "gestione", quindi, con cui sia possibile determinare, come si vedrà in seguito, un reddito d'impresa

²⁸ NAPOLITANO G., Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina, Il Fisco Oggi, 2017, su www.ilfiscooggi.it, 4 luglio 2018

²⁹ CARUNCHIO S., GIUSTI I., Imposta sul reddito di impresa (IRI). Inquadramento, potenzialità e criticità, Fondazione nazionale dei Commercialisti, 2017, p. 3 e ss.

sufficientemente attendibile. Per concludere, quindi, come si approfondirà nel paragrafo che segue, le imprese minori non sono obbligati a tenere il libro giornale, il libro degli inventari, i conti mastro e le scritture di magazzino ma soltanto e semplicemente i registri IVA eventualmente integrati nonché, a certe condizioni, il libro dei beni ammortizzabili³⁰. Ora le previsioni più recenti, riguardanti l'Iri, delle quali ci stiamo occupando sono spiegate nella Relazione Illustrativa al Disegno di Legge di bilancio 2017 come il tentativo di andare a rivedere nei fatti quanto indicato all'interno dell'articolo 116 del Tuir laddove si fa riferimento al fatto che l'intento dei provvedimenti in esame sono da considerare indirizzati ad evitare la disparità di trattamento che si sarebbe verificata tra le società di persone commerciali in contabilità ordinaria e quelle società di capitali che proprio in virtù della composizione della base societaria e dei limiti dimensionali dell'attività esercitata, si trovano in una situazione fattuale analoga. Del resto un efficace metodo di determinazione del reddito di impresa deve tenere presente la necessità di determinare ed accertare periodicamente i risultati, impongono la determinazione del reddito per periodi brevi, di durata solitamente annuale e normalmente coincidenti con l'anno solare. Da qui, pertanto, l'esigenza di suddividere la vita dell'azienda, intesa come durata temporale, in periodi detti periodi amministrativi e la

³⁰ Del resto al di fuori dell'ambito fiscale, la mancata tenuta dei libri suddetti, si configura a tutti gli effetti come inadempimento di uno specifico obbligo della società stessa. La violazione degli obblighi concernenti la tenuta di una regolare contabilità può esporre ad una serie di conseguenze negative sia l'impresa che, personalmente, i soggetti su cui grava l'onere di effettuare tali adempimenti per conto dell'impresa. Dal punto di vista delle responsabilità personali, gli obblighi concernenti la tenuta di una regolare contabilità rientrano tra i doveri che la legge pone a carico degli amministratori della società di persone, ragion per cui non possono ravvisarsi profili di responsabilità personale in capo agli eventuali soci non amministratori. Indipendentemente dei comportamenti tenuti ai fini fiscali, pertanto, la tenuta di una contabilità non conforme ai precetti di cui agli artt. 2214 e ss. c.c., comporta l'inidoneità della medesima: - ad assumere efficacia probatoria a favore dell'impresa nei rapporti con altri imprenditori inerenti all'esercizio dell'impresa medesima; a costituire prova scritta per l'emissione di un decreto ingiuntivo. Inoltre, nel caso in cui il dissesto dell'impresa determini l'attivazione di una procedura concorsuale in capo alla medesima, la tenuta di una contabilità non conforme ai precetti di cui agli artt. 2214 ss. C.c. potrebbe determinare l'integrazione delle fattispecie di reato previste dalla Legge fallimentare, ovvero quelle di bancarotta documentale semplice e bancarotta documentale fraudolenta.

necessità di frazionare il complesso unitario della gestione in più limitate unità economiche che prendono il nome di esercizi. Concettualmente i termini “periodo amministrativo” ed “esercizio” sono tra loro diversi, in quanto, come si è detto in precedenza, il primo è il periodo di tempo al termine del quale si procede alla determinazione del reddito mentre il secondo è l’insieme coordinato di operazioni attribuite ad un certo periodo amministrativo ai fini della determinazione del reddito; in pratica il termine “esercizio” è utilizzato anche come sinonimo di periodo amministrativo. E’ bene però notare che non si è parlato di operazioni “svolte” nel periodo, ma di operazioni “attribuibili” al periodo; infatti, non tutte e non solo, come si spiegherà nei paragrafi successivi, le operazioni svolte nel periodo concorrono alla formazione del reddito. Dopo questa premessa si può, quindi, definire il reddito d’esercizio come il risultato economico conseguito con la gestione in un periodo amministrativo, solitamente di un anno. Poiché al termine di ogni periodo amministrativo vi sono però operazioni in corso, il reddito d’esercizio non è indipendente dal reddito degli altri esercizi, ma si ricollega sia al reddito degli esercizi passati sia al reddito degli esercizi futuri. Va infatti tenuto presente che i fattori produttivi forniscono la loro utilità per durate diverse: - fattori produttivi che danno luogo a costi pluriennali (costi d’impianto, brevetti, fabbricati, attrezzature, ecc.) sono a lungo ciclo di utilizzo e partecipano al processo produttivo per più esercizi; - i fattori produttivi a breve ciclo di utilizzo (materie, merci, servizi, lavoro) sono invece considerati fattori d’esercizio, in quanto danno la loro utilità per tempi limitati. Ciò comporta particolari problemi per separare il risultato economico di un esercizio da quello degli altri esercizi, considerato che il risultato delle operazioni d’esercizio è per i soggetti che non applicano l’Iri, organizzato in base al principio di competenza economica e non della manifestazione monetaria. Scopo fondamentale della divisione della vita aziendale in esercizi è quindi quello di determinare periodicamente il risultato economico della gestione, utile o perdita, in relazione a determinate esigenze civilistiche e fiscali. Certo è che il cambio alla

“nuova” tassazione prevista dall'Iri è facoltativa, così come facoltativo è il regime di rilevazione di cassa. Sono sempre i soggetti indicati ad optare per l'Iri e quindi adottare alla stregua dei professionisti il principio di cassa. Lo stesso principio di cassa che con le previsioni che stiamo analizzando è applicato per la determinazione del reddito di impresa da imprenditori individuali, Snc e Sas che esercitano l'opzione per l'applicazione dell'Iri, è escluso dalla formazione del reddito complessivo e viene assoggettato a tassazione separata con l'aliquota prevista per l'Ires che, a partire dal 1° gennaio 2017, è pari al 24% (articolo 77, comma 1, Tuir, come modificato dall'articolo 1, comma 61, legge 208/2015)³¹. Con specifico riferimento agli imprenditori individuali che quindi adotteranno i principi previsti dall'IRI determinano il reddito in tale nuova opzione attraverso la differenza tra componenti positivi e negativi, da intendere come risultato dal bilancio di esercizio relativo ad un determinato periodo di imposta. Se il risultato fiscale determina un reddito imponibile, esso concorre alla formazione del reddito complessivo dell'imprenditore assoggettato a Irpef le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice in regime ordinario determinano il reddito d'impresa applicando le stesse regole previste per gli imprenditori individuali (articolo 56, comma 1, Tuir). Il reddito in tal modo determinato è poi imputato a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (principio di trasparenza). La quota di reddito d'impresa imputata a ciascun socio concorre alla formazione del suo reddito complessivo e, conseguentemente, viene assoggettato a Irpef.

³¹ NAPOLITANO G., Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina, Il Fisco Oggi, 2017, su www.ilfiscooggi.it, [ultimo accesso] 4 luglio 2018

1.4. Le riserve e gli utili in regime di IRI.

L'art. 55-*bis* del T.U.I.R., concernente la disciplina dell'IRI, regola in modo particolarmente approfondito il regime dei prelievi di somme che si sono formate in periodo di vigenza dell'opzione e che, come ricordato, da un lato sono ammesse in deduzione dal reddito di impresa (per determinare l'imponibile IRI) e dall'altro concorrono a formare il reddito del percettore.

Rientrano in questo regime, come espressamente stabilito dalla norma, solamente le somme che provengono da utili o riserve di utili, escluse quindi quelle che derivano dal rimborso di riserve di capitale (versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto)³².

Il comma 6 dell'art. 55-*bis* disciplina poi il trattamento di utili pregressi (conseguiti prima dell'esercizio di avvio del regime) che sono stati accantonati a riserva, prevedendo che ad essi non si applica l'intero sistema dell'IRI ed anche che, in presenza di riserve miste (*ante e post* opzione IRI), si considerano distribuite prioritariamente gli utili di esercizi anteriori (tassati per trasparenza)³³.

Nulla veniva invece indicato, nel testo originario dell'art. 55-*bis* del T.U.I.R., in relazione al caso opposto, cioè quello delle riserve formate e tassate in regime IRI, che vengono distribuite successivamente.

La lacuna è stata colmata comma 6-*bis* nell'art. 55-*bis*, in base al quale, in caso di fuoriuscita dal regime (anche a seguito di cessazione dell'attività), le somme prelevate a carico delle

³² Non dovrebbe applicarsi nel caso l'art. 47, comma 1, del T.U.I.R. che stabilisce una presunzione di prioritaria distribuzione di utili rispetto alle riserve di capitale, trattandosi di disposizione che non è espressamente richiamata dall'art. 55-*bis* e che è inoltre riferita agli utili delle società di capitali e non delle società personali. Cfr. NAPOLITANO G., Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina, Il Fisco Oggi, 2017, su www.ilfiscooggi.it, [ultimo accesso] 4 luglio 2018

³³ In assenza di specifiche indicazioni, è da ritenere che si tratti di una presunzione assoluta.

riserve di utili formate nei periodi d'imposta di applicazione dell'IRI, nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione separata, concorrono a formare il reddito complessivo dei soci o dell'imprenditore; ai medesimi soggetti è riconosciuto un credito d'imposta in misura pari all'imposta a cui è stato assoggettato il reddito distribuito³⁴.

Il meccanismo dovrebbe, nelle intenzioni del legislatore³⁵, ripristinare il trattamento fiscale che si sarebbe applicato in mancanza dell'opzione IRI.

Il credito di imposta, secondo la Relazione illustrativa al Disegno di legge di conversione, spetta ai soci presenti al 31 dicembre dell'anno in cui interviene la distribuzione di tali riserve, cui pure verranno conseguentemente imputate le somme distribuite³⁶. In pratica, i redditi in questione (se ed in quanto distribuiti) saranno imputati per trasparenza ai soci come sarebbe avvenuto se, nell'anno in cui si sono formati, la società avesse operato nel normale regime di trasparenza.

³⁴ Come si è avuto già avuto modo di osservare, uno dei motivi per cui, inizialmente, l'IRI era guardata con diffidenza consisteva nella mancata previsione delle conseguenze derivanti dall'uscita dal regime.

La questione è stata risolta con l'introduzione del comma 6-bis nell'art. 55-bis del T.U.I.R., in base al quale: "in caso di fuoriuscita dal regime di cui al presente articolo anche a seguito di cessazione dell'attività, le somme prelevate a carico delle riserve di utili formate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni del presente articolo, nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione separata, concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori o dei soci; ai medesimi soggetti è riconosciuto un credito d'imposta in misura pari all'imposta di cui al comma 1, primo periodo".

Posto che la formulazione della norma non consente di stabilire come si debba in concreto procedere alla determinazione del credito d'imposta, è possibile ipotizzare due differenti scenari

³⁵ In tal senso si esprime la Relazione tecnica al Ddl di conversione del D.L. n. 50/2017.

³⁶ E ciò anche se la effettiva percezione fosse stata effettuata da soci differenti da quelli esistenti al 31 dicembre.

1.5. Il calcolo del credito di imposta.

La disposizione, limitandosi a prevedere la spettanza di un credito pari all'imposta IRI a cui sono stati assoggettati gli utili, non chiarisce come si debba effettuare la quantificazione di tale importo.

Sono possibili due differenti meccanismi applicativi. Secondo una prima interpretazione, ai soci spetterebbe null'altro che il 24% (aliquota dell'IRI, corrispondente a quella dell'IRES) dell'importo dichiarato come reddito, a sua volta pari alla somma effettivamente distribuita.

Ad esempio, si ipotizzi una S.n.c. con due soci al 50%³⁷, che, dopo la cessazione del regime opzionale, ha iscritto in bilancio una riserva di utili formatasi in periodo IRI e assoggettati all'imposta del 24% pari a 10.000 euro. La riserva viene prelevata interamente dai soci. Il reddito imputato per trasparenza ai soci sarà pari a 10.000 (5.000 a testa) e agli stessi verrà riconosciuto un credito di imposta pari al 24% di 10.000, cioè a 2.400 (1.200 a testa).

In realtà, l'ammontare del credito così calcolato non corrisponde all'IRI versata dalla società, dato che l'importo contabilizzato (e poi distribuito) è al netto dell'imposta, mentre l'imponibile è necessariamente al lordo (essendo l'IRI un costo indeducibile dall'imponibile come ogni altra imposta sul reddito).

In questo caso, cioè, la società avrà a suo tempo rilevato un reddito di 13.158 su cui avrà corrisposto IRI di 3.158 (24% di 13.158), importo iscritto a conto economico a riduzione dell'utile, accantonando a riserva il netto di $(13.158 - 3.158) = 10.000$.

³⁷ Per semplicità si suppone che i soci rimangano gli stessi e con le medesime percentuali nel periodo di IRI e in quello in cui avviene il prelievo delle riserve.

Secondo un'altra tesi³⁸, che prende spunto dalla considerazione appena formulata, si dovrebbe allora tenere conto, come credito di imposta, dell'IRI a suo tempo liquidata sull'utile "lordo", che ha poi concorso a formare la riserva poi distribuita dopo la cessazione del regime. Questa impostazione sembra più aderente alla finalità, indicata nei documenti accompagnatori della Legge n. 96/2017, di ripristinare la tassazione che si sarebbe generata in regime di trasparenza, cioè qualora la società non avesse mai optato per l'IRI.

Ai soci dovrebbe dunque essere attribuito il reddito "lordo" su cui era stata applicata l'imposta del 24%, reddito che, diversamente (cioè in assenza di opzione IRI), sarebbe sin dall'origine stato assegnato per trasparenza.

Nell'esempio sopra riportato, dunque, sulla base di questa interpretazione alternativa, ai soci in essere al 31 dicembre dell'anno di distribuzione della riserva (pari a 10.000), verrebbe attribuito per trasparenza un reddito (lordo) di 13.158 (6.579 a testa) che concorrerà a formare l'imponibile IRPEF.

Dall'IRPEF il socio scomputerà un importo pari al 24% del reddito imputato (cioè a 3.158, e dunque a 1.579 a testa) con la retrocessione al socio, di fatto, dell'IRI liquidata all'origine dalla società.

Anche se la norma non lo stabilisce, risulterà del tutto opportuno che le riserve di utili "ex regime IRI" siano distintamente iscritte in contabilità e in bilancio.

1.6. L'applicabilità del regime IRI alle società a ristretta base ex art. 116 Tuir

Nell'analizzare i vari meccanismi di imputazione utilizzati per l'imposizione sul reddito delle società di persone o di capitali è opportuno prendere le mosse dall'imputazione delle attività.

³⁸ NAPOLITANO G., Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina, *Il Fisco Oggi*, 2017, su www.ilfiscooggi.it, [ultimo accesso] 4 luglio 2018

Il legislatore, infatti, nella scelta del destinatario dell'imputazione si deve confrontare con l'alternativa individui/organizzazione (ovverosia soci/società)³⁹. L'ipotesi generalmente più frequente è che l'attività sia riferita alla organizzazione societaria, così da riconoscere la distinzione tra società di persone e soci. Ovviamente è ben ipotizzabile che l'attività sia riferita direttamente in capo ai soci, saltando l'organizzazione societaria in modo tale da dar luogo ad una imputazione secondo lo schema della trasparenza⁴⁰. Mentre per le società di persone la trasparenza costituisce il regime unico, per le s.r.l. il medesimo è opzionale: queste ultime, dunque, possono, in presenza delle condizioni di cui all'art. 116 cit., decidere se perdere la propria soggettività tributaria ai fini Ires oppure mantenerla sottoponendo tra l'altro i redditi prodotti alla, sia pure parziale, duplice tassazione a livello societario ed individuale conseguente all'eliminazione del credito d'imposta sui dividendi⁴¹.

³⁹ VOZZA A, La tassazione per trasparenza delle società di capitali nello schema di riforma del Tuir, in "Il fisco", n. 44/2003, fasc. n. 1.

⁴⁰ Negli ordinamenti esteri trovano attuazione entrambi i meccanismi d'imputazione dell'attività, a conferma del fatto che l'alternativa sopra descritta non ha un carattere soltanto teorico. Occorre dunque andare a verificare quale scelta sia stata effettuata nella disciplina tributaria del nostro ordinamento giuridico. In linea di massima si può rilevare come, in assenza di norme specifiche, il richiamo all'istituto societario in settori disciplinari diversi dal diritto civile lascia presupporre l'adozione dei medesimi meccanismi di imputazione presenti nel diritto civile. Cfr. VOZZA A, La tassazione per trasparenza delle società di capitali nello schema di riforma del Tuir, in "Il fisco", n. 44/2003, fasc. n. 1.

⁴¹ Questo dato, a prima vista, potrebbe far dubitare della esattezza delle considerazioni in precedenza svolte in merito alla natura quasi "dovuta" dell'estensione del modulo della trasparenza alle "piccole" s.r.l.; ciò, in particolare, notando che se la trasparenza fosse davvero il regime naturale di tassazione dei redditi prodotti dalle società sprovviste della capacità di disporre, e quindi inidonee a manifestare la corrispondente capacità contributiva, allora esso dovrebbe essere adottato a prescindere da una scelta in tal senso dell'ente medesimo, così come avviene ai sensi dell'art. 5 Tuir per le società di persone. Bisogna allora chiedersi, innanzitutto, perché la trasparenza è opzionale (anziché obbligatoria) per le s.r.l. e poi capire perché simile opzione non è concessa alle società di persone (anche se tale opzione era stata introdotta dall'art. 9, comma 11 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, poi abrogato dall'art. 5, comma 1 della legge 18 ottobre 2001, n. 383. Quanto al primo profilo, si deve considerare che, in linea di principio, la perdita della soggettività passiva Ires della s.r.l. partecipata da persone fisiche conseguente alla tassazione per trasparenza dei suoi redditi è da considerarsi vantaggiosa per il contribuente, dal momento che essi (redditi) andranno soggetti alla sola Ire anziché ad una doppia imposizione economica. In quest'ottica, quella posta dall'art. 116 del nuovo Tuir si

La lett. c), n. 2, del comma 547 dell'art. 1 della Legge di bilancio per il 2017 ha inserito nell'art. 116 del T.U.I.R. il nuovo comma *2-bis*, il quale stabilisce che le società a responsabilità limitata a ristretta base societaria "possono esercitare l'opzione per l'applicazione del regime di cui all'art. *55-bis*" del T.U.I.R.

La previsione è stabilita "in alternativa a quanto disposto dai commi 1 e 2": si tratta, quindi, di un'opzione autonoma e alternativa a quella per il regime di trasparenza fiscale di cui al comma 1, come risulta anche dalla modifica della rubrica dell'art. 116, nella quale si parla adesso di "opzioni" e non più di "opzione". Non è, quindi, necessario prima optare per il regime della trasparenza e poi per quello IRI ma si può effettuare direttamente l'opzione per quest'ultimo regime.

Al riguardo si pongono alcune problematiche interpretative.

Va innanzitutto chiarito se, a seguito dell'opzione, il reddito d'impresa delle società in esame vada determinato applicando le regole stabilite ai fini IRPEF (in luogo di quelle dell'IRES). A tale interrogativo si ritiene possibile dare risposta positiva perché nel comma 1 dell'art. *55-bis* è stabilito che il reddito d'impresa è determinato "ai sensi del presente capo", cioè con le regole stabilite ai fini dell'imposta personale (che divergono da quelle dell'IRES, ad esempio, in merito alla disciplina degli interessi passivi). Inoltre nel detto comma *2-bis* dell'art. 116 è stabilito che l'opzione riguarda, in via generale, "l'applicazione del regime di cui all'art. *55-bis*", senza prevedere esplicite eccezioni.

La seconda questione riguarda il vincolo temporale di permanenza nel regime di trasparenza, che resta triennale, mentre quello nel regime IRI è, come detto, quinquennale. Del resto

caratterizza come la condizione minima affinché una s.r.l. perda la soggettività passiva Ires e, quindi, i suoi redditi non scontino siffatta imposta; cosicché, quando la condizione sia soddisfatta, è possibile accedere al regime della trasparenza, ferma restando anche la possibilità, opposta, di mantenere il prelievo a livello societario. Cfr. DUS-MURATORI S, Interrogativi in tema di imputazione ai soci residenti di redditi di società ubicate in Paesi a bassa fiscalità, in *Rass. trib.*, 2000, 119.

nell'ordinamento fiscale italiano il principio di trasparenza rappresenta un peculiare metodo di imputazione del presupposto di imposta ad un determinato centro soggettivo, ora bisogna capire se le società personali presentano o meno l'astratta idoneità a fungere da centro di imputazione e dunque se configurano una organizzazione di attività. In caso affermativo ad esse potrebbe applicarsi tanto lo schema imputazione/organizzazione, quanto l'imputazione per trasparenza. Qualora invece venisse esclusa la configurabilità di una organizzazione di attività se ne dovrebbe dedurre l'impossibilità di applicare lo schema imputazione/organizzazione; pertanto il ricorso al principio di trasparenza potrebbe essere considerato nient'altro che una scelta condizionata dal peculiare assetto organizzativo delle società di persone⁴².

Gli schemi organizzativi corrispondenti ai tipi delle società di persone mostrano notevoli differenze reciproche, esprimendo un diverso assetto giuridico dell'attività da svolgere in comune⁴³. Inoltre l'alto grado di elasticità che caratterizza il regolamento organizzativo di tali società, essendo solo alcune caratteristiche prestabilite dalle norme e la maggior parte derogabili, consente di adottare anche all'interno di un medesimo tipo societario una pluralità di possibili assetti sostanzialmente differenti tra di loro. Ne discende pertanto un quadro di insieme quanto mai eterogeneo e frastagliato di schemi organizzativi che i soci possono concretamente realizzare nell'ambito delle figure societarie previste dal codice civile. Da quanto si è detto risulta un'ambiguità di fondo degli schemi organizzativi delle società personali, cioè la compresenza di un'autonomia dell'organizzazione societaria come centro decisionale e di un assetto organizzativo su base personalistica, ovvero della rilevanza unitaria ed autonoma delle società nello svolgimento della propria attività e di un ruolo

⁴² SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in *Diritto internazionale tributario*, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2005, p. 43

⁴³ CARPENTIERI L., *Le prospettive evolutive dell'Ires: la participation exemption*, Relazione al convegno "Contributi alla riforma dell'IRES", in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 371

essenziale delle persone dei singoli soci al fine di garantire la vitalità della società stessa. Per comprendere appieno la portata dell'ambivalenza delle società di persone occorre verificare il rapporto che intercorre con altre forme di organizzazione dell'attività produttiva, in particolare con l'impresa individuale e con la società di capitali. Nell'impresa individuale l'organizzazione manca di autonomia, nel senso che non è dotata di vita propria, non potendo prescindere dall'attività svolta personalmente dall'imprenditore individuale. Nelle società di capitali invece l'organizzazione ha una sua piena autonomia, essendo in grado di funzionare indipendentemente dai soggetti titolari del capitale sociale⁴⁴. L'organizzazione delle società di persone si pone come termine intermedio rispetto a queste due forme organizzative. Da quanto si è detto emerge che l'assetto organizzativo delle società di persone ruota intorno a due poli: il gruppo dei soci considerato collettivamente e le persone dei singoli soci⁴⁵.

Se definiamo il soggetto giuridico come un centro autonomo di riferibilità delle norme e consideriamo che in caso di enti collettivi è possibile optare tra due poli, l'organizzazione e gli individui, ci si può domandare se sia ipotizzabile che nella disciplina fiscale sia operata una scelta in senso difforme dalla disciplina civilistica, ovvero se sia ammissibile la riferibilità delle norme tributarie all'organizzazione quando le norme civilistiche si riferiscono agli individui (e, naturalmente, viceversa). Si tratta della nota questione della c.d. << soggettività tributaria >>. Secondo l'opinione più risalente⁴⁶ dovevano ritenersi ammessi quali soggetti autonomi del tributo anche soggetti non forniti di un riconoscimento ai fini civilistici. In

⁴⁴ GREGGI M., La Direttiva 2003/49/CE e il regime di tassazione degli interessi e delle royalties, in *Rass. trib.*, 2004, p. 505

⁴⁵ Il bipolarismo società/soci è visibile in particolare sotto il profilo patrimoniale, in quanto per ogni obbligazione sociale concorrono almeno due patrimoni a garanzia dei creditori dei terzi: quello autonomo della società e quello dei soci illimitatamente responsabili. Ciò significa che di fronte ai terzi le società di persone appaiono come organizzazioni bipolari: chi contratta con una società di persone sa che potrà rivalersi dei propri crediti nei confronti della società stessa o dei singoli soci.

⁴⁶ Il primo autore a porre la questione della speciale capacità tributaria è stato il Quarta, successivamente ripreso da Giannini, Pugliese, Ingrosso, Tesoro, Arena, etc.

particolare si affermava l'esistenza di una soggettività settoriale, vale a dire di una capacità giuridica tributaria diversa rispetto a quella riconosciuta dal diritto civile; quest'ultima sarebbe stata di spettanza esclusiva delle persone fisiche o delle persone giuridiche, mentre la soggettività tributaria poteva riguardare anche le società personali, nonché le organizzazioni di beni e persone nei cui confronti il presupposto d'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo, quindi soggetti che erano considerati sforniti di capacità giuridica di diritto comune. Poche erano le voci contrastanti, che affermavano la non distinzione tra soggettività tributaria e soggettività di diritto privato.

Al riguardo si è posto⁴⁷ l'interrogativo se le società a responsabilità limitata che hanno optato per il regime di trasparenza - e dovrebbero, quindi, rispettare il detto vincolo triennale - debbano o meno aspettare la scadenza dello stesso prima di poter optare per il regime IRI.

Si ritiene che sia possibile adottare quest'ultimo regime anche durante il triennio di trasparenza, adottando un'interpretazione ispirata al principio, contenuto nel comma 1 dell'art. 1 del D.P.R. n. 442/1997, in base al quale è possibile la variazione dell'opzione nel caso di "modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative".

L'ultima questione è relativa alla natura, ai fini fiscali, degli utili derivanti dalla partecipazione nelle società in esame che optino per il regime IRI.

La risposta a tale dubbio è contenuta nel secondo periodo dello stesso comma *2-bis*, nel quale si afferma che gli utili derivanti dalla partecipazione in tali società si considerano equiparati alle somme di cui al comma 3 dell'art. 55-*bis* e quindi - come precisato nella stessa relazione illustrativa - "perdono la natura di redditi di capitali ma concorrono alla formazione del reddito del percettore quale reddito d'impresa. A ciò consegue la non applicazione delle ritenute d'acconto" previste dagli artt. 26 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973.

⁴⁷ P. MENEGHETTI, "Chance Iri per le 'piccole' S.r.l.", in *Il Sole - 24 Ore* del 16 gennaio 2017, pag. 17.

1.7. L'entrata in vigore degli effetti IRI.

"Le disposizioni di cui all'art. 1, commi 547 e 548, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2018". Con questa quanto mai laconica disposizione, contenuta nel comma 1063 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2018 (Legge 27 dicembre 2017, n. 205) il legislatore ha rinviato all'anno successivo un regime opzionale - quello disciplinato dall'art. 55-*bis* T.U.I.R. - a tutti gli effetti in vigore già dal 1° gennaio 2017. Questo provvedimento ha avuto come giustificazione ufficiale⁴⁸ un recupero in termini di cassa di 1.212 milioni di euro, come effetto netto di un minor gettito IRI stimato in 1.912 milioni di euro ma di un maggior gettito tra IRPEF, addizionali e crediti d'imposta di 3.124 milioni di euro. Al di là del fatto che cifre simili pongono una seria ipotesi sulla concreta possibilità che il 2018 sia veramente l'anno buono per il debutto del regime in esame (peraltro nell'ambito di una nuova legislatura), non si può non evidenziare, in primo luogo, la conseguenza che il rinvio ha determinato sui comportamenti tenuti dai contribuenti nel corso del 2017.

Il 2017 è - o forse sarebbe meglio dire è stato - un anno importante per i soggetti minori. Infatti, sono stati destinatari di (almeno) tre rilevanti interventi dal punto di vista delle imposte sui redditi:

- l'introduzione del regime per cassa⁴⁹, il quale segna un passaggio (quasi epocale) dal criterio di competenza, tipico dei soggetti che generano redditi d'impresa, a quello di cassa (misto competenza), già conosciuto al mondo dei lavoratori autonomi;
- il passaggio dal metodo dello *stock* patrimoniale a quello incrementale, per il calcolo dell'ACE⁵⁰ dei soggetti IRPEF;

⁴⁸ Si veda la Relazione Tecnica allegata alla Legge di bilancio 2018.

⁴⁹ Ci stiamo riferendo alla Legge n. 232/2016 che ha introdotto come vedremo nel dettaglio precise regole per la modalità di determinazione del reddito delle imprese minori.

⁵⁰ termine **ACE**, in italiano con "**aiuto crescita economica**", è una sigla internazionale che significa "allowance for corporate equity" ed è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'[art.1 del D.L. 201/2011, convertito, dalla Legge 214/2011](#) rubricato appunto "Aiuto alla crescita economica (ACE)". Cfr. lumia l., Calcolo ACE per i soggetti IRES 2017: ALIQUOTA AL 4,75 %, su www.fiscoetasse.com

- l'introduzione dell'IRI, imposta opzionale, che consente di tassare gli utili reinvestiti con la medesima aliquota prevista per i soggetti IRES.

Appare evidente che i soggetti coinvolti sono quelli di minori dimensioni, posto che il regime per cassa⁵¹ si applica proprio in funzione del mancato superamento di determinati volumi di ricavi e che gli altri due meccanismi coinvolgono i soggetti IRPEF⁵² che, normalmente, si collocano tra le piccole, se non micro, imprese.

Focalizzando l'attenzione sui citati interventi è facile notare⁵³ come, da un lato, il regime per cassa non comporta effetti rilevanti in termini di gettito nel medio periodo, mentre dall'altro le modifiche apportate all'ACE comportano un maggior gettito a fronte di una diminuzione dello stesso derivante dall'introduzione dell'IRI. Si potrebbe, quindi, affermare che l'IRI funge da potenziale contrappeso alla riduzione dell'ACE⁵⁴.

⁵¹ Tenendo altresì conto che, ai sensi del comma 6 dell'art. 55-bis T.U.I.R., il regime IRI non si applica alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili dei periodi d'imposta precedenti a quello dal quale ha effetto tale articolo. Inoltre, la disposizione prevede che le riserve da cui sono prelevate le somme si considerano formate prioritariamente con utili di tali periodi d'imposta.

⁵² G. GAVELLI, "Il rinvio dell'IRI riprova del Fisco inaffidabile", in *Il Sole - 24 Ore* del 15 novembre 2017.

⁵³ G. FERRANTI, "Possibile evitare sanzioni sugli acconti", in *Il Sole - 24 Ore* dell'8 gennaio 2018.

⁵⁴ Così ragionando, e non rinvenendo motivazioni alternative convincenti, il rinvio dell'IRI ha come conseguenza quella di un guadagno in termini di gettito, che a questo punto pare essere l'unico motivo alla base della scelta operata dal legislatore. Guadagno che, a livello finanziario, potrebbe anche manifestarsi in tempi rapidissimi. Infatti, coloro che hanno scelto di applicare l'IRI dal 2017 si sono probabilmente preoccupati di "guidare" il reddito mediante una gestione oculata dei prelievi. Così facendo, a parità di condizioni, avrebbero mostrato un reddito 2017 inferiore rispetto a quello 2016, se non addirittura azzerato, e quindi hanno proceduto al ricalcolo al ribasso degli acconti. Coloro che oggi si trovano in questa situazione non sanno come comportarsi visto che potrebbero procedere col versamento di un secondo acconto adeguato, ma senza avere la certezza della posticipazione dell'IRI. Per ora, di certo c'è solo una cosa: coloro che avevano posto in essere un'adeguata programmazione si trovano completamente spiazzati, senza nemmeno sapere come comportarsi con la scadenza di fine novembre, e con i possibili correlati problemi nell'ottenimento delle risorse necessarie. Potrebbe infatti essere accaduto che, in funzione di una stima al ribasso del carico fiscale, le risorse "risparmiate" siano state dirottate in investimenti. Resta inteso che, a fronte della conferma della proroga, dovrebbe essere prevista l'inapplicabilità delle sanzioni su eventuali versamenti di acconti insufficienti, se non addirittura la possibilità di versare direttamente quanto dovuto in concomitanza del versamento a saldo. Ma le conseguenze negative derivanti dall'eventuale conferma dello slittamento non finiscono qui. Ad esempio, potrebbe essere accaduto che coloro che

1.8. Le perdite

Nell'esercizio dell'opzione riguardante l'Iri, il reddito di impresa dei soggetti che vengono indicati come destinatari di tale tipologia di tassazione non concorre alla formazione del reddito complessivo per il calcolo delle imposte sui redditi, stante la disapplicazione del regime di imputazione e tassazione del reddito per trasparenza secondo quanto previsto dall'articolo 5 del T.U.I.R. Il reddito, come indicato anche in precedenza, viene ad essere assoggettato a tassazione separata in capo all'impresa individuale o società di persone con aliquota allineata a quella Ires e quindi con aliquota che a decorrere dal primo gennaio 2017 è pari al 24 per cento, ex articolo 77 TUIR. Il reddito di impresa si determina nella nuova prospettiva adottando gli schemi generali che caratterizzano l'Irpef con una successiva deduzione delle somme prelevate dall'imprenditore o dai soci o dai collaboratori familiari nel limite dell'utile di esercizio. Derogando l'articolo 8 comma terzo del Testo Unico delle Imposte sui Redditi le perdite relative ai periodi di imposta di applicazione della nuova tassazione sono computate in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi e c'è la possibilità di portarli in avanti senza limiti temporali. In realtà prima dell'Iri lo stesso D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha apportato delle modifiche circa l'utilizzo delle perdite realizzate dagli esercenti attività di lavoro autonomo e dalle imprese in contabilità semplificata disciplinandone diversamente il regime di deducibilità. Infatti, prima di tale decreto, l'art. 8 del t.u.i.r. prevedeva due criteri differenti di utilizzo: - le perdite

hanno optato per l'IRI (tramite comportamento concludente) si trovassero nel 2016 in contabilità semplificata, dovendo quindi affrontare il passaggio a quella ordinaria, con i correlati aggravii, sia in termini di tempo che di costi di gestione; costi che per il 2017 potrebbero quindi risultare ingiustificati. Risultano indirettamente penalizzati anche tutti quei contribuenti che, nell'ottica di ridurre il carico fiscale complessivo attraverso il pagamento del 24% sugli utili reinvestiti, hanno deciso di ridurre al minimo i prelievi, ciò comportando anche la decisione di rinviare investimenti personali che diversamente avrebbero potuto essere affrontati attingendo dalle casse dell'impresa. Cfr. BALZANELLI M., VALCARENCHI G., "L'IRI "salta" ma ci riprova", in *Il Fisco* n.45/2017, pag.4327

realizzate dagli esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria per obbligo o per opzione potevano essere compensate secondo le modalità Ires⁵⁵. Cioè le perdite potevano essere portate in diminuzione dei redditi dello stesso tipo realizzati nel medesimo periodo d'imposta. L'eventuale eccedenza poteva essere considerata in diminuzione del reddito d'impresa negli esercizi successivi ma non oltre il quinto. Le perdite realizzate dai soggetti in contabilità semplificata potevano essere compensate anche con altre tipologie di reddito. Infatti, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali determinate ex art. 66 t.u.i.r. potevano essere sottratte, insieme alle perdite derivanti dall'attività professionale, dagli altri redditi che andavano a comporre il reddito complessivo. Non sussisteva, però, alcuna possibilità di riporto a nuovo delle predette componenti negative. Ricordiamo che l'Iri agisce in deroga rispetto all'articolo 8 del Tuir. Questo prevedeva che l'art. 8 del T.u.i.r., come modificato dalla legge finanziaria 2008 dispone che, al fine di determinare il reddito complessivo, occorre sommare algebricamente tutti i redditi netti di ogni singola categoria reddituale e le perdite derivanti dall'esercizio di imprese minori ex art. 66 del T.u.i.r. o dall'esercizio di arti e professioni⁵⁶. Quindi, si reintroduceva per le imprese in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi il meccanismo della c.d. "compensazione orizzontale" delle perdite che se, da un lato, consente la compensabilità delle perdite con i redditi prodotti da altre categorie nello stesso periodo d'imposta, dall'altro ne esclude la possibilità di riporto agli esercizi successivi in caso di incapienza di tali redditi⁵⁷. Con l'introduzione dell'Iri il comma 2

⁵⁵ RIZZARDI, L'imposta sul reddito di impresa: una scelta per la capitalizzazione delle aziende, in, *Corr. Trib.*, 2016, 3463 ss;

⁵⁶ NAPOLITANO G., *Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina*, *Il Fisco Oggi*, 2017, su www.ilfiscooggi.it, [ultimo accesso] 4 luglio 2018

⁵⁷ Tutto ciò, pertanto, è in controtendenza rispetto al sistema introdotto nel 2006, laddove equiparando la disciplina delle perdite per le imprese in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi a quella delle imprese in contabilità ordinaria, si era optato anche per tali soggetti per il meccanismo della "compensazione verticale" delle perdite. In questo modo, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, era prevista la non compensazione delle perdite delle imprese in regime di

dell'articolo 55-bis fa espressamente riferimento alle perdite maturate nel regime IRI, si ritiene che seguano la normale disciplina prevista all'articolo 8, comma 3 del TUIR in base alla quale sono computabili in diminuzione per l'intero importo che trova capienza nel reddito e sono riportabili non oltre 5 esercizi⁵⁸.

Per le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni dell'IRI, l'articolo 55-bis chiarisce che sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi, senza particolari limiti temporali⁵⁹.

Per quanto concerne, invece, le perdite non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dal regime Iri, queste vengono poi intese come computabili in diminuzione dai redditi considerando l'ultimo anno di permanenza come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di Snc e Sas, tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (articolo 55-bis, comma 2, secondo e terzo periodo)⁶⁰.

contabilità semplificata e di lavoro autonomo con gli altri redditi prodotti, e l'utilizzo delle stesse in compensazione dei redditi aventi la medesima natura nonché il riporto a nuovo dell'eccedenza di perdita non utilizzata.

⁵⁸ SALVADEO S.,PUCCI E., L'imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla Legge di bilancio 2017, in Bilancio e reddito d'impresa, 2017, 40 ss.

⁵⁹ FERRANTI G, La nuova imposta sul reddito d'impresa, in Il fisco, 2016, 4307 ss; S. Capolupo, Luci e ombre della tassazione separata del reddito d'impresa, in Il fisco, 2017, 231ss.

⁶⁰ FERRANTI G, La nuova imposta sul reddito d'impresa, in Il fisco, 2016, 4307 ss; CAPOLUPO S., Luci e ombre della tassazione separata del reddito d'impresa, in Il fisco, 2017, 231ss.

CAPITOLO SECONDO

Il regime di cassa

2.1. Il regime di cassa: considerazioni di carattere generale sui meccanismi impositivi e sull'ambito di applicazione prima della Legge 232/2016 - 2.2. Il criterio di imputazione del reddito previsto dal regime di cassa - 2.3. Differenze tra principio di cassa e principio di competenza: l'evoluzione normativa verso forme miste di imposizione fiscale. 2.4. 2.4. Le modalità di determinazione del reddito

2.1. Il regime di cassa: considerazioni di carattere generale sui meccanismi impositivi e sull'ambito di applicazione prima della Legge 232/2016

Nell'ordinamento tributario italiano, al netto delle più recenti riforme in materia di imposizione del reddito di impresa, aziende e professionisti seguono due principi diversi: il principio di competenza ed il principio di cassa⁶¹. La differenza tra i due metodi è racchiusa

⁶¹ Come vedremo nel capitolo ultimo del presente lavoro di tesi anche prima della recente modifica avvenuta con la legge 232/2016 il regime di cassa veniva applicato alle imprese individuali particolarmente piccole con l'intento di operare una semplificazione nello svolgimento degli adempimenti fiscali e con il chiaro intento di recuperare gettito proprio attraverso la semplificazione dei meccanismi impositivi così come testimoniato dall'introduzione dei regimi fiscali agevolati. L'evoluzione che stiamo descrivendo è infatti legata alla necessità per il legislatore nazionale di rendere efficienti i prelievi di natura fiscale, preso atto del fatto che i contribuenti definiti dalla legge stessa "minimi" rappresentano una parte importantissima delle imprese italiane e del tessuto produttivo del nostro Paese. La ragione di questa ricerca costante è da ricercare, e il principio di cassa in questo caso nell'applicazione anche ai piccoli contribuenti ne è una testimonianza, nella consapevolezza che le ragioni dell'evasione fiscale sono tante così come sono molto complessi i processi attraverso i quali le caratteristiche professionali dei contribuenti giungono ad influenzarne percezioni, atteggiamenti ed azioni. Non si deve pensare che l'individuo stia da solo di fronte al fisco e decida di adempiere o di evadere solo in base alla probabilità e all'esito di un controllo o al suo

nell'individuazione diversa del periodo temporale nel quale vengono attribuiti i costi e i ricavi. Il principio di competenza impone di registrare le transazioni guardando alla competenza e quindi al periodo di "competenza" al quale possono essere riferiti indipendentemente dalla manifestazione finanziaria. Il secondo criterio, quello di cassa, include nel calcolo del reddito quei costi e ricavi che hanno avuto una manifestazione finanziaria diretta e riscontrabile e quindi costi sostenuti materialmente attraverso l'uscita finanziaria e ricavi per i quali è possibile andare a riscontrare l'effettiva entrata⁶². In una parola, il regime di cassa registra costi già pagati e ricavi che sono già incassati che quindi vanno ad influire nel calcolo del reddito. L'imponibile, quindi, si ricava applicando una semplice regola che prevede la sottrazione dai ricavi effettivamente incassati durante l'anno, i costi sostenuti ed effettivamente pagati. È un sistema apparentemente semplice di calcolo del reddito che comunque può generare delle problematiche nel momento in cui l'anno di fatturazione di un introito non coincide con l'effettivo pagamento, così come potrebbe avvenire con le spese. Se nel caso dei contanti il regolamento coincide esattamente col momento dell'incasso, diversamente avviene per le altre forme di pagamento in cui la data dell'avvenuta transazione è solitamente precedente alla data in cui il professionista può disporre della somma⁶³. Ecco quindi l'applicazione che potremmo definire in "deroga" dai più complessi principi generali per quei soggetti che non hanno tantissime operazioni e, quindi, liberi professionisti e lavoratori autonomi che mantengono una contabilità più snella e con costi e ricavi limitati

senso civico che prescinde dalla sua capacità economica. Pensiamo alle organizzazioni, per le quali parlare di autodeterminazione dei tributi è per certi versi improprio, se è vero che gli individui sono direttamente tassati, o indotti ad adempiere da altri individui e soprattutto da organizzazioni, queste tassano direttamente i loro clienti e segnalano al fisco, in parte tassandoli attraverso le ritenute, i loro fornitori. Le organizzazioni, poi, sono indotte ad adempiere anche da una modesta prospettiva di controllo futuro, sia perché rigide amministrativamente, sia per la difficoltà di gestire innumerevoli rapporti "seriali" con moltissimi collaboratori.

⁶² LUCIANELLI G., La contabilità. Logica economico aziendale e scritture in partita doppia vol. 1 Universitali, 2017, III, 129 e ss

⁶³ GIORDANO S., Regime forfettario e contabilità semplificata, 2018, Maggioli, 2018, p. 129 e ss.

rispetto alle imprese ed alle grandi aziende. Inoltre a partire da Gennaio 2017, con la modifica dell'articolo 66 del Tuir, anche le imprese minori come imprese individuali e società di persone purchè in contabilità semplificata, potranno beneficiare del principio di cassa per la tenuta della loro contabilità aggiungendo alla sopra citata regola dei costi meno ricavi alcune componenti di reddito quali i proventi da autoconsumo, proventi di immobili non strumentali, dividendi percepiti, così come e plusvalenze o le minusvalenze⁶⁴.

Procedendo ad esemplificare quanto precede, con il regime di cassa applicato, ad esempio, ad un professionista il reddito si calcola attraverso la sottrazione dei costi pagati durante l'anno meno i compensi che vengono incassati durante l'anno con il calcolo dell'anno di fatturazione di un determinato compenso che non potrebbe coincidere con l'effettivo pagamento così come avviene effettivamente con le spese sostenute in un determinato periodo ma con l'esborso che è avvenuto in altro momento. Il reddito deve comunque tenere conto, secondo il principio di cassa del momento dell'incasso quindi supponendo una fatturazione pari a 100 ed un incasso effettivo pari ad 80 con costi sostenuti pari a 2 su 3 totali di fatture il suo reddito effettivo sul quale applicare il prelievo fiscale è certamente di 78 euro. Come si vede anche se i ricavi effettivi ed i costi sono decisamente superiori rispetto a quelli effettivamente incassati non vengono conteggiati nel calcolo che considera solamente quello che effettivamente esiste già in cassa⁶⁵. La letteratura aziendalistica⁶⁶ ha definito la cassa, commercialmente parlando, come un criterio definito, appunto, a pronta cassa cioè quello che viene effettuato direttamente alla consegna materiale della merce⁶⁷. La cassa del

⁶⁴ CENTRO STUDI FISCALI, Regime forfettario, regime dei minimi e contabilità semplificata, Seac, 2018, p. 101 e ss.

⁶⁵ AA.VV., Regime di cassa e Iri, Il fisco, 2017, II, 149 e ss.

⁶⁶ BONTEMPO F., CARPENTIERI C., TREVISANI A., Imprese in contabilità semplificata, ipsoa, Milano, 2017, p. 98 e ss.

⁶⁷ Lo stesso registratore di cassa, all'interno delle imprese che sono chiamate a tenere il registratore degli incassi, è una apparecchiatura che è destinata a conservare proprio i corrispettivi delle vendite ed emettere lo scontrino fiscale per tenere sotto controllo il movimento della cassa. In ambito

resto rappresenta, del resto, in contabilità non solo il principio del quale stiamo parlando, ovvero un principio contabile che annota i ricavi e i costi attraverso il controllo degli effettivi incassi. La cassa in ambito contabile e nelle valutazioni d'azienda è l'insieme delle risorse prontamente reperibili e disponibili per effettuare eventuali pagamenti all'interno di un esercizio finanziario. La variazione che la liquidità dell'impresa subisce, in un periodo di tempo, per effetto della gestione è detta flusso di cassa (*cash flow*) ed è determinata dalla differenza fra le uscite e le entrate monetarie⁶⁸.

La tendenza del legislatore italiano è stata quella di adottare nel corso degli anni degli strumenti più aderenti possibili alle singole realtà aziendali che si determinano anche a causa delle dimensioni dell'azienda stessa e delle sue esigenze di rendicontazione. Lo spirito, ravvisabile anche nei recentissimi provvedimenti di riforma è sempre stato quello di permettere alla contabilità di aderire alle esigenze dell'azienda in quanto solo seguendo queste direttrici si può giungere direttamente ad un migliore meccanismo di prelievo fiscale, libero da interferenze. Proprio ancora dell'introduzione delle modifiche legislative riguardanti l'Iri, proprio per dare rilevanza al principio di cassa e in generale ai flussi di cassa e quindi finanziari che si sviluppano all'interno dell'azienda, il decreto n. 139/2015 ha nei fatti introdotto per i soggetti di maggiori dimensioni che adottano i principi contabili nazionali, un approccio modulare volto a differenziare il set di regole in base alle classi dimensionali delle imprese. Da un lato, vi sono le imprese medio-grandi le quali beneficiano dell'introduzione di trattamenti contabili ispirati alla migliore prassi internazionale, in grado di rappresentare in modo più appropriato e moderno fenomeni complessi oggi non specificamente disciplinati (si

bancario, del resto, fare una operazione di cassa implica una movimentazione diretta di danaro per effettuare giroconti o allo stesso tempo pagamenti.

⁶⁸ Nel rendiconto finanziario, si distingue tra: flussi della gestione operativa (ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi, costi per l'acquisto di materie prime, pagamenti effettuati in favore dei dipendenti, pagamenti o rimborsi di carattere fiscale); flussi derivanti da attività d'investimento (acquisto o vendita di immobilizzazioni materiali e immateriali, acquisto o vendita di strumenti finanziari, interessi o dividendi percepiti).

fa per esempio riferimento al bilancio nella sua forma “ordinaria o nella forma “abbreviata” secondo il dettato dell’art. 2435-bis e quello in forma “superabbreviata” secondo l’articolo 2435 – ter del codice civile⁶⁹) o non adeguatamente rappresentati (come, ad esempio, i derivati e le operazioni di copertura). Il bilancio viene così avvicinato in alcuni punti importanti al set di regole adottate dai competitor nazionali e internazionali che adottano gli IAS/IFRS⁷⁰.

Dall'altro lato, vi sono le imprese di più piccole dimensioni che beneficiano di consistenti semplificazioni nelle regole da applicare in grado di ridurre sensibilmente gli oneri amministrativi su di esse gravanti. Le semplificazioni riguardano tutti i profili della redazione del bilancio nel senso che vertono sia sul numero dei documenti che compongono il bilancio sia sulla rilevazione, valutazione, presentazione e informativa di bilancio. In questa prospettiva, particolarmente importante è l'introduzione di una nuova categoria di imprese di dimensione esigue, le micro-imprese, a cui sono riconosciute ulteriori semplificazioni in aggiunta a quelle già previste per le piccole.

La scelta del legislatore nazionale è stata dunque quella di calibrare le previsioni di legge in materia di bilancio all'operatività di queste imprese e alle effettive esigenze dei loro stakeholder. Vi è dunque una semplificazione nelle regole applicate e quindi una riduzione degli oneri amministrativi gravanti sulle imprese man mano che le dimensioni aziendali

⁶⁹ Secondo l'articolo 2435 – bis Le società, che non [abbiano](#) emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il [bilancio](#) in forma [abbreviata](#) quando, nel primo [esercizio](#) o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non [abbiano superato](#) due dei [seguenti](#) limiti: ((1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;)) ((2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;)) 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità'. Secondo quanto affermato dall'articolo 2435 ter sono considerate [micro-imprese](#) le società di cui all'articolo [2435-bis](#) che nel primo [esercizio](#) o, successivamente, per due [esercizi](#) consecutivi, non [abbiano superato](#) due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità'. Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di [bilancio](#) e i criteri di valutazione delle [micro-imprese](#) sono determinati secondo quanto [disposto](#) dall'articolo 2435-bis.

⁷⁰ URICCHIO, A., Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza, Bari, 2006, p. 178 e ss.

decregono, fermo rimanendo anche qui (come nel d.lgs. n. 38/2005) la facoltà dei soggetti più piccoli di adottare regole più complesse. Con specifico riferimento al flusso di cassa lo stesso d.lgs n.139/2015 ha introdotto obblighi relativi alla compilazione del rendiconto finanziario, in grado di creare chiarezza sulle vicende riguardanti proprio i flussi di cassa. La modifica dell'articolo 2423 c.c. ha reso obbligatoria la redazione del rendiconto finanziario per tutte le società a base capitalistica, ad eccezione di quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e le micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)⁷¹. Ne consegue che il rendiconto finanziario, per i soggetti di maggiori dimensioni che adottano i principi contabili nazionali, diviene parte integrante del bilancio, al pari dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa; l'introduzione dell'art. 2425-ter c.c. che definisce la funzione del rendiconto finanziario. In tal modo il legislatore, aderendo ai principi contabili internazionali, ha ampliato la funzione tipica del bilancio, estendendo l'obbligo di informazione ai flussi finanziari generati dalla gestione nell'arco dell'esercizio. L'articolo 2425 ter fa emergere la duplice funzione del rendiconto finanziario, ossia, da un lato esso riporta l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide (all'inizio e alla fine dell'esercizio), dall'altro lato rappresenta i flussi finanziari generati dalla gestione nell'arco dell'esercizio afferenti a tre aree fondamentali: — attività operativa; — attività di investimento; — attività di finanziamento, indicando distintamente le operazioni avvenute con i soci. Al fine di comprendere l'importanza del rendiconto finanziario, è sufficiente ricordare che lo stato patrimoniale fornisce, tra le altre, informazioni inerenti il totale degli impieghi effettuati ed il totale delle fonti di finanziamento affluite da più parti all'impresa, ma ad una certa data, ossia al momento della chiusura del periodo amministrativo. Tuttavia, si tratta di un'informazione che obiettivamente presenta i suoi limiti, poiché esso

⁷¹ LUCIANELLI G., *La contabilità. Logica economico aziendale e scritture in partita doppia* vol. 1 Universitali, 2017, III, 129 e ss

fornisce una rappresentazione statica di una situazione che, invece, è in continuo movimento⁷².

2.2. Il criterio di imputazione del reddito previsto dal regime di cassa

Il criterio di imputazione del reddito definito “di cassa” impone di contabilizzare le entrate e le uscite al momento dell’effettiva manifestazione finanziaria come precisato diverse volte nel corso del paragrafo precedente. La funzione di questa scelta è quella di bloccare il momento impositivo e imperniarlo sull’effettivo flusso di cassa e quindi tassare nel momento in cui questo si realizza⁷³, oltre al fatto che il regime di cassa favorisce i controlli e quindi rende più immediata l’azione di accertamento. L’articolo 54 del d.P.R. 917/1986 impone detto criterio anche precedentemente all’introduzione del regime di cassa per imprese e professionisti in contabilità semplificata, per gli esercenti di arti o professioni; in maniera simile per quanto concerne la determinazione del reddito derivante da lavoro dipendente o assimilati vale il principio di cassa “allargata” e quindi nella determinazione del momento impositivo occorre andare a fare una valutazione sull’esatto momento in un cui un determinato provento esce dalla sfera di disponibilità dell’erogante per poi entrare nella effettiva disponibilità del percettore⁷⁴.

⁷² CROVATO, F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, p. 79 e ss.

⁷³ LUCIANELLI G., *La contabilità. Logica economico aziendale e scritture in partita doppia* vol. 1 Universitali, 2017, III, 129 e ss

⁷⁴ Occorre precisare che la circolare 11/2017 dell’Agenzia delle Entrate ha precisato che il regime di determinazione del reddito delineato dall’articolo 66 TUIR nella sua nuova formulazione sia da considerare non un regime di cassa puro ma un regime misto cassa competenza all’interno del quale si deroga al criterio competenza per i ricavi percepiti e le spese sostenute, ferme restando, come evidenziato nella relazione illustrativa, “le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti” previste dal TUIR ed espressamente richiamate dallo stesso articolo 66. La nuova formulazione del comma 1 dell’articolo 66 del TUIR non reca più il rinvio agli articoli 92, 93 e 94 del TUIR con la conseguenza che non assumono più rilevanza, ai fini della determinazione del reddito

Da un punto di vista che possiamo definire operativo, andare ad imputare i redditi seguendo il principio di cassa implica per il professionista commercialista o comunque per il soggetto che registra i conti, l'adozione di alcune modalità specifiche che devono prevedere sia la tenuta degli incassi e del registro dei pagamenti, in modo tale da attuare il regime di contabilità per cassa "reale" oltre ai normali registri Iva. Esiste poi la possibilità di andare a tenere solamente i registri Iva, e quindi le fatture emesse e ricevute che si considerano incassate o pagate al momento della registrazione sui registri IVA. In questo caso il regime di cassa viene definito virtuale in quanto l'effettività ricercata dal principio di cassa si realizza praticamente solamente nel momento in cui si annota tutto quanto sul registro Iva⁷⁵. La normativa prevede che passando per questa opzione, appunto virtuale, quest'ultima opzione diventi vincolante per un minimo di tre anni. In funzione della modalità di certificazione dei costi e ricavi e quindi i registri che si devono e si vogliono movimentare all'interno del regime di cassa si può optare per una scelta che imponga un principio di cassa reale oppure si può scegliere, appunto, la contabilità per cassa virtuale. Optando per il regime di cassa reale per la tenuta della contabilità la registrazione in contabilità dovrebbe prevedere la creazione di conti sospesi che si chiudono nel momento in cui arriva il pagamento. Il regime di cassa quindi impone nella materiale tenuta della contabilità di annotare tutti gli incassi e i pagamenti, indipendentemente dalla manifestazione finanziaria concreta. Questo permetterà di chiudere i conti nel momento dell'effettivo pagamento e quindi la rilevazione degli stessi movimenti ai fini della determinazione del reddito. Per quanto concerne il regime di cassa virtuale si applica una sorta di tenuta della contabilità definibile "per competenza", nel senso

delle imprese minori, le rimanenze finali e le esistenze iniziali di merci, lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale che ultrannuale e titoli, salvo quanto si dirà nel successivo par. 4.2 per la gestione delle rimanenze nel primo periodo di imposta di applicazione del regime. Cfr. Agenzia delle Entrate circolare 11/E del 13 aprile 2017, Nuovo regime di determinazione del reddito per le "imprese minori" – Disciplina IRPEF ed IRAP, su www.agenziaentrate.gov.it

⁷⁵ ADAMO S., Le rilevazioni di esercizio delle imprese. Scritture complesse e sintesi periodiche. Cacucci, 2013, p. 39 e ss

che si crea una sorta di registrazione dei documenti all'interno di una prima nota con l'utilizzo diretto dei conti di costo e ricavo, indipendentemente dal fatto che questi siano realmente incassati o pagati. In questo caso, sebbene ci si muova sempre all'interno di una determinazione del reddito attraverso il principio di cassa, in realtà si opera con il principio della competenza anche se non vengono, rispetto a quest'ultimo regime, annotate le scritture di rettifica con l'utilizzo quindi dei conti accesi alle rimanenze finali oppure i ratei e risconti attivi e passivi. Le aziende che hanno la possibilità di adottare il regime di cassa ed optano per la modalità che prevede la tenuta dei soli Registri Iva con conseguente valutazione di acquisti e ricavi nel momento della movimentazione del conto Iva, non si avvarranno delle differenze sostanziali, nella tenuta dei conti con il principio della competenza⁷⁶. I contribuenti che hanno la possibilità di optare per il regime naturale della contabilità semplificata, anche a seguito delle novità introdotte all'articolo 66 del Tuir ad opera della L. n.232/2016, si trovano a determinare il reddito "per cassa", senza considerare le rimanenze finali, siano esse di merci, di lavori in corso o di titoli⁷⁷.

Con specifico riferimento alla questione delle rimanenze occorre puntualizzare come ai fini della tenuta della contabilità, appunto semplificata, non rilevano le rimanenze finali e le esistenze iniziali, visto che per logica e tenuto conto delle caratteristiche del sistema per cassa, non possono essere indicate esistenze o rimanenze. Nelle nuove previsioni, ad esempio, si deroga a tale principio di base per il primo anno di un eventuale passaggio, visto che ora si può praticamente passare da un regime ad un altro⁷⁸. Resta fermo il fatto che per alcune componenti di reddito come le plusvalenze e le minusvalenze o i canoni di leasing

⁷⁶ LUCIANELLI G., *La contabilità. Logica economica aziendale e scritture in partita doppia* vol. 1 Universitali, 2017, III, 129 e ss.

⁷⁷ Si ricorda un'importante eccezione che prevede, nell'anno di accesso al regime, la rilevanza delle rimanenze dell'esercizio precedente ai fini della determinazione del reddito. Nell'anno citato esse costituiscono costo deducibile.

⁷⁸ GIORDANO S., *Manuale delle scritture contabili 2018*, Maggioli, 2018, p 452 e ss.

trova comunque applicazione il principio di competenza. Si è così costituito, non solo per le riforme che possiamo definire più recenti, una sorta di regime misto che utilizza in casi specifici e per maggiore coerenza il regime della competenza come completamento naturale di quello di cassa che non potrebbe in nessun modo rilevare alcune componenti del reddito.

2.3. Differenze tra principio di cassa e principio di competenza: l'evoluzione normativa verso forme miste di imposizione fiscale

Come anticipato la differenza fondamentale esistente tra i due regimi è quella legata al principio attraverso il quale vengono imputati i componenti positivi e negativi di reddito. Con questo si vuole dire che le divergenze tra l'una e l'altra impostazione sono da considerare decisamente molto importanti e rispondenti a logiche diverse. Il regime di cassa, all'interno della logica contabile tipica delle realtà produttive di beni e servizi, è da considerare un regime basato su una sorta di regola empirica che vede la tassazione e la determinazione del reddito basata sulle risorse che un determinato soggetto, specie i professionisti ma non solo viste le recenti modifiche, riesce effettivamente a toccare con mano. Allo stesso modo il computo degli elementi negativi di reddito è riferito ai costi che materialmente un individuo sostiene⁷⁹. Tuttavia tale principio non è del tutto coerente con una logica economica che vede le iniziative imprenditoriali ed in generale le attività produttive, siano esse condotte da singoli professionisti o da aziende, non limitata ad un periodo di tempo breve o comunque contingente, ma rispondente ad uno dei requisiti fondamentali dell'agire economico⁸⁰. Tale principio proietta l'attività produttiva nel tempo e non ha soluzione di continuità. La

⁷⁹ LUCIANELLI G., *La contabilità. Logica economico aziendale e scritture in partita doppia* vol. 1 Universitali, 2017, III, 129 e ss

⁸⁰ TREVISANI A., *Imprese in contabilità semplificata. Determinazione del reddito, Irap, nuovo regime dei minimi, obblighi contabili, studi di settore*, Ipsoa, 2013, p. 85 e ss.

sopravvivenza dell'agire economico all'interno del mercato è il requisito fondamentale di qualsiasi organizzazione d'impresa. La stessa pianificazione strategica nelle imprese di piccole dimensioni, in uno studio professionale associato è sempre orientata a superare il contingente e proiettare l'agire economico verso orizzonti futuri, inseguendo quello che viene definito il requisito fondamentale in ambito economico e cioè la creazione di valore. È quindi logico che determinate spese, o meglio determinati investimenti, siano essi consistenti o limitati ad esempio all'acquisto di beni e servizi che avranno una utilità non solamente nell'immediato, ma anche in prospettiva futura debbano essere materialmente considerati tali e quindi dovrebbero essere trattati secondo il principio della competenza. Tuttavia, rispetto al principio di cassa tale tipologia di riflessione porta con sé una diversa concezione del reddito e soprattutto genera una sorta di frattura tra quella che è la dinamica finanziaria contingente e quella futura con ripercussioni molto importanti nella determinazione del reddito imponibile, soprattutto in un periodo di crisi come quello attraversato di recente dall'economia italiana che ha imposto dei cambiamenti anche al modo di tassare le imprese per assicurare, da una parte, una maggiore efficacia del prelievo fiscale e, dall'altra, uno snellimento dei meccanismi impositivi, proprio al fine di guadagnare un certo gettito. Come detto, infatti, un regime misto, come quello delineato dopo la Legge di Bilancio 2017, è attualmente presente in Italia. La stessa Agenzia delle Entrate⁸¹ ha definito il nuovo regime di cassa una sorta di ibrido tra quelle che sono le peculiarità e le caratteristiche di immediatezza tipiche del regime di cassa e le più razionali regole del principio di competenza che considera costi e ricavi in una ottica imprenditoriale non certamente riferita alle dinamiche del presente.

⁸¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 11/E del 13 aprile del 2017, Nuovo regime di determinazione del reddito per le "imprese minori", su www.agenziadelleentrate.gov.it

La presenza di profonde divergenze tra i due principi è quindi facilmente percepibile non solo dallo stesso professionista o impresa che deve optare, dopo la riforma intervenuta nel 2017, per l'uno o l'altro regime. In generale anche ai fini previdenziali si è storicamente optato, ai fini del calcolo della base contributiva, per una differenza sostanziale tra un principio di cassa che determinerebbe la base imponibile ai fini previdenziali solamente il reddito "messo in cassa" nel periodo di imposta e un ulteriore principio di prelievo previdenziale che vede invece il reddito sul quale operare le ritenute previdenziali decisamente da riferire ad arco temporale più che ad un particolare istante. Ad esempio, l'articolo 3 del d.lgs. n. 314/1997 ha del resto da ormai lungo tempo precisato che nel determinare il reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali usa la specifica terminologia "percepiti nel periodo di imposta", confermando, quindi, sotto il profilo fiscale, il principio della cassa⁸². Tuttavia, il successivo articolo 6 dispone che sono redditi di lavoro dipendente quelli "maturati nel periodo di riferimento", confermando, quindi, ai fini previdenziali il principio della competenza, in accordo con quello che era (ed è) il consolidato indirizzo giurisprudenziale, oltre che con la normativa che nel tempo ha affermato il principio dell'automatismo della costituzione del rapporto previdenziale che non limita l'imposizione contributiva a quanto "effettivamente percepito" dal lavoratore, ma sposta il riferimento a quanto sia nel complesso dovuto al lavoratore stesso⁸³.

La volontà quindi di andare ad avvicinare il prelievo all'"incasso" o l'"esborso" di componenti negativi e positivi di reddito è alla base di una possibile valutazione di passaggi da regime di cassa a quello di competenza economica ed è certamente da considerare come una sorta di risposta all'esigenza di non disperdere gettito. Tuttavia il principio di cassa ha delle problematiche concettuali molto importanti, anche in relazione al passaggio dal regime di competenza a quello di cassa. Molte spese sostenute all'interno di un determinato periodo di

⁸² GIORDANO S., Manuale delle scritture contabili 2018, Maggioli, 2018, p 452 e ss.

⁸³ LUCIANELLI G., La contabilità. Logica economico aziendale e scritture in partita doppia vol. 1 Universitali, 2017, III, 129 e ss

imposta possono non concludere e non far registrare la loro utilità economica solamente nel periodo di riferimento. Esempio emblematico sono certamente le rimanenze di magazzino che mal si conciliano con il regime semplificato della contabilità per cassa. Optare per un regime di cassa comporterebbe chiaramente andare ad eliminare completamente qualsiasi sorta di contabilità di magazzino così come ha confermato anche in diverse occasioni l'Agenzia delle Entrate, soprattutto in concomitanza con le ultime modifiche legislative⁸⁴. Spiega l'Agenzia delle Entrate che l'articolo 1, comma 18, della legge di bilancio 2017, nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime delle imprese minori, prevede che le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza siano portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime. Tale tipologia di semplificazione, se da una parte può essere chiaramente percepita come tale, comporta certamente una sorta di forzatura per il sistema fiscale con una sorta di beneficio ulteriore per le imprese minori che conservavano elevati livelli di magazzino divenute praticamente interamente deducibili nell'anno successivo. Per evitare fenomeni di doppia imposizione, come già indicato, il reddito del primo periodo d'imposta in cui si applica il principio di cassa è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente determinato in base al criterio di competenza (regime semplificato in vigore fino al 2016 o regime di contabilità ordinaria). Resta invariato invece il regime delle perdite che perciò non potranno essere riportate a nuovo ma che potranno essere compensate con le altre tipologie di reddito che il contribuente dichiara nello stesso periodo d'imposta.

⁸⁴ CIROCLARE 11/E Agenzia delle Entrate, contenente chiarimenti per i contribuenti in contabilità semplificata che ha di fatto sancito l'abbandono delle rilevazioni del magazzino e quindi fatto luce sulla gestione delle rimanenze.

Con riferimento allo specifico regime di cassa e il conseguente passaggio da quello di competenza, implica una particolare attenzione anche con riferimento a particolari categorie di contribuenti.⁸⁵

La circolare 11/E/2017 del resto nell'affrontare la tematica del salto da competenza a cassa e con l'intento di evitare le più comuni problematiche legate alle duplicazioni di imposta ha stabilito che i ricavi e i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi». Pertanto, «ove un componente reddituale abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di «provenienza», lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di «destinazione»»

2.4. Le modalità di determinazione del reddito

Come parzialmente accennato e come diremo nel corso del presente lavoro le lettere a) e b) del comma 17 dell'articolo 1 della legge di bilancio hanno riscritto, sebbene parzialmente, i commi 1 e 3 dell'articolo 66 del Testo Unico sulle Imposte sui Redditi. Si tratta di un regime di contabilità molto semplificata che si basa sull'applicazione del principio che abbiamo illustrato nel corso del presente capitolo con un cambiamento totale delle regole di tassazione

⁸⁵ Un primo aspetto di un certo rilievo riguarda il trattamento delle fatture degli autotrasportatori. La circolare 11/E/2017, nel ricordare che agli autotrasportatori, che prestano unicamente servizi di trasporto, è concessa la possibilità di poter annotare, secondo l'articolo 74, comma 4, Dpr 633/1972, le fatture emesse entro il trimestre successivo, precisa ulteriormente che anche questi soggetti possono esercitare l'opzione trimestrale al nuovo articolo 18, comma 5, del Dpr 600/1973, che consente loro di utilizzare i soli registri Iva e di non effettuare a fine anno le annotazioni dei mancati incassi e pagamenti. In questo caso il ricavo si intende incassato e il pagamento effettuato alla data di registrazione del documento contabile, con un risultato in qualche modo simile a come avveniva fino allo scorso anno applicando il criterio della competenza. Cfr. GIORDANO F., Regime per cassa, le insidie nel passaggio dalla competenza, Il fisco, quotidiano del Sole24ore, 2017, p. 2 e ss.

dei redditi delle piccole imprese. L'intento e la ratio del provvedimento ha posto la semplificazione degli adempimenti e dei passaggi nella determinazione del reddito come obiettivo fondamentale dell'intero provvedimento. Ne è derivato un regime di cassa diverso da quello che possiamo indicare come "puro" e che abbiamo per sommi capi tracciato sino a questo momento. La Circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate al paragrafo terzo ha, infatti, parlato di un regime di cassa "misto" che deroga al principio di competenza in alcuni casi per i ricavi percepiti e le spese sostenute non variando le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti" previste dal TUIR ed espressamente richiamate dallo stesso articolo 66. La nuova formulazione di questo articolo non rimanda agli articoli 92,93 e 94 del Tuir con la conseguenza che non assumo rilevanza ai fini della determinazione del reddito le rimanenze finali, espressione forse più diretta del principio di competenza, o - ad esempio - i lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale e ultrannuale e titoli, salvo però quelle connesse all'applicazione del nuovo regime di imposta. Il primo comma dell'articolo 66 del Tuir dispone che il reddito delle imprese minori sia costituito "dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa", con i ricavi quindi indicati nell'articolo 85 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi e gli altri proventi che vengono indicati dall'articolo 89. Questi concorrono alla formazione del reddito di impresa nel momento in cui materialmente vengono incassati. Lo stesso criterio di cassa viene applicato, per logica, alle spese sostenute nell'esercizio di impresa. Lo schema illustrativo al DDL della legge di bilancio 2017 afferma che la deroga al principio di competenza deve essere considerata certamente valida per i componenti negativi e positivi di reddito. La soppressione al comma 3 dell'articolo 66 del Tuir sanciscono quindi il declino materiale del principio di competenza, sebbene lo stesso

concetto di “deroga” lasci trasparire che rimane, quest’ultimo, il principio economicamente più coerente per la determinazione del reddito di impresa. Le spese alle quali nella nuova formulazione ci stiamo riferendo possono essere considerate delle spese diverse a quelle per le quali l’articolo 66 del TUIR – come si dirà più ampiamente nel paragrafo successivo - richiama l’ordinaria disciplina prevista dal testo unico. La stessa Agenzia delle Entrate fa riferimento alle spese per gli acquisti di merci destinate alla rivendita, di beni impiegati nel processo produttivo, di beni incorporati nei servizi, utenze, materiali di consumo, spese condominiali, imposte comunali deducibili, spese per assicurazioni e interessi passivi. Per ragioni di coordinamento, “sono stati soppressi gli ultimi due periodi del comma 3 dell’articolo 66 del TUIR che consentivano ai soggetti in contabilità semplificata di dedurre i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi di imposta e di importo non superiore a 1.000 euro, nell’esercizio di ricevimento del documento probatorio, anziché alla data di maturazione dei corrispettivi (come previsto ordinariamente dall’articolo 109, comma 2, lettera b), del TUIR). Infatti, come sottolineato dalla relazione illustrativa alla disposizione, “una siffatta previsione non ha più ragion d’essere in un regime per cassa”⁸⁶. I costi concernenti contratti dai quali derivano dei corrispettivi da imputare attraverso i sistemi contabili tipici ed espressione del principio della competenza (es. ratei e risconti) diventano tutti deducibili nel momento in cui viene sostenuta la spesa. Con riferimento alle operazioni dalle quali derivano i componenti positivi e negativi di reddito che sono collegati alla determinazione del reddito totale e quindi, ad esempio, acconti o altri versamenti, viene precisato che rilevano nel momento dell’incasso. Allo stesso modo nel caso di transazioni che vengono fatte con strumenti diversi, per individuare il

⁸⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 11/E del 13 aprile del 2017, Nuovo regime di determinazione del reddito per le “imprese minori”, su www.agenziadelleentrate.gov.it

momento preciso in cui si sono verificati vengono presi in considerazione anche i corrispettivi che sono ricevuti a titolo di acconto.

Tabella 1. Strumenti di pagamento e momento rilevante per la contabilizzazione. Fonte Agenzia delle Entrate 2017

Strumenti di pagamento	Momento	Documentazione
Assegni bancari – circolari	La percezione del ricavo e le spese sostenute si contabilizzano nel momento in cui avviene la consegna materiale dell'assegno	RM 138/E 2009 CM 38/e 2010
Bonifico	I ricavi sono tali quando il danaro diventa disponibile Le spese sono contabilizzate quando il bonifico parte dalla banca	CM 38/e2010

Carte	I ricavi sono percepiti quando si utilizza la carta. La stessa regola è utilizzata per le spese	RM 77/E 2007
-------	---	--------------

Il DDL bilancio 2017 ha chiarito che il regime riservato alle imprese minori dal nuovo articolo 66 del Tuir è un regime improntato alla cassa, con degli elementi riconducibili al regime di cassa puro del quale abbiamo parlato ma che il legislatore intende come diverso in quanto alcuni componenti di reddito non si conciliano perfettamente con il criterio di cassa stesso. Si ritiene infatti, secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria che i componenti di reddito concorrano, almeno alcuni, alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie previste dal testo unico. L'operatività generale consegue a quello che può essere definito l'espresso richiamo ad opera dei commi 1,2 e 3 dell'articolo 66 del Tuir. Lo stesso articolo 66, "laddove richiami l'applicazione di specifiche norme del TUIR, rinvii per queste ultime anche ai loro criteri ordinari di imputazione temporale. Si tratta sia di disposizioni che regolano componenti reddituali che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio della competenza (es. ammortamenti) sia componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di cassa (es. interessi di mora)"⁸⁷. A tal proposito si sottolinea che resta ferma l'applicazione del prorata di deducibilità delle spese e dei componenti negativi previsti dall'articolo 109 comma 5 del Tuir, in caso di ricavi che si definiscono esenti e delle norme generali sulle valutazioni previste dai commi 1,2,5,6, e 8 dell'articolo 110 del Tuir e della concorrenza alla formazione del reddito dei proventi e oneri che vengono indicati

⁸⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 11/E del 13 aprile del 2017, Nuovo regime di determinazione del reddito per le "imprese minori", su www.agenziadelleentrate.gov.it

all'articolo 91 del Tuir. Gli enti commerciali che svolgono attività commerciale, si fa presente che, ai fini dell'applicazione del pro-rata di deducibilità delle spese, previsto dal comma 4 dell'articolo 144 del TUIR, per ragioni di semplificazione, laddove l'ente utilizzi il criterio di competenza per la contabilizzazione dei proventi derivanti dall'attività istituzionale, il rapporto vada effettuato tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa - determinati per cassa a norma dell'articolo 66 del TUIR - e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, pari alla somma dei proventi derivanti dall'attività istituzionale determinati per competenza e dei ricavi e altri proventi derivanti dall'attività commerciale - determinati per cassa.

CAPITOLO TERZO

Il Regime Forfettario

3.1. Cenni introduttivi– 3.2. L'introduzione del regime e le differenze con il criterio di cassa – 3.3. I contribuenti che non possono godere del regime – 3.4. L'ingresso nel regime

3.1. Cenni introduttivi

La necessità di evitare che si evada a causa di meccanismi di imposizione molto complicati e caratterizzati da adempimenti ridondanti è una necessità che ha caratterizzato il sistema tributario italiano già dagli *anni Settanta*. In tale necessità va ricercata la proliferazione di norme e regimi di tassazione che possano configurare una sorta di semplificazione negli adempimenti e nelle procedure di determinazione dell'imponibile di cui il regime forfettario è un esempio lampante. *Per questo motivo l'introduzione, non certo solamente recentissima, di sistemi fiscali e contabili agevolati* è giunta nell'ordinamento tributario italiano solamente negli ultimi anni, in quanto per molti anni commercianti, artigiani e professionisti hanno avuto quindi la sensazione di potersi trincerare dietro una contabilità formalmente regolare ed iniziarono a dichiarare ricavi scarsamente credibili; tuttavia, manifeste sproporzioni tra ricavi dichiarati e caratteristiche dell'impresa possono già essere considerate presunzioni "gravi precise e concordanti" tant'è che, di frequente, accertamenti che disattendevano la contabilità a favore di una rideterminazione globale dei ricavi in base ad alcune caratteristiche dell'attività svolta sono stati confermati dai giudici tributari. Finché l'impresa è piccola ed opera con privati consumatori finali, è relativamente agevole stimare il suo volume dei ricavi in base al numero degli addetti, agli acquisti, ai prezzi praticati, alla superficie ed ubicazione dei locali, ai beni strumentali impiegati, ai consumi di alcune materie prime, ecc.. Le cause

principali del comportamento evasivo sono da ricercare in vari fattori. Occorre premettere che il fenomeno si manifesta in maniera molto variabile ed è collegato a condizioni di fatto talmente eterogenee e mutevoli da renderne praticamente impossibile la riconduzione ad unità sistematica e quindi pervenirne ad una sicura valutazione e qualificazione. Tra le cause giuridiche è del resto opportuno sottolineare la circostanza che la normativa fiscale non appare sempre armonizzata con le effettive possibilità contributive del momento, con le esigenze di una perequata distribuzione del carico fiscale e con una consapevole tutela, oltre che dei doveri, anche dei diritti dei contribuenti. In una impresa di piccole dimensioni quando un soggetto, titolare appunto dell'azienda acquisisce in prima persona il denaro versato da clienti che non hanno bisogno di ricevere fattura, la propensione all'evasione è massima. Inoltre, il fenomeno è tanto più accentuato quanto più scarsa è la cultura aziendale⁸⁸. Del resto, la contabilità non è un'esigenza oggettiva per capire come stanno andando gli affari di queste imprese, ma in buona parte è una mera sovrastruttura fiscale. Trattandosi di piccole attività, conosciute e tradizionali, è spesso possibile valutare la credibilità dei dati dichiarati anche senza un'analisi contabile, valutando se l'ordine di grandezza dei ricavi è congruo rispetto alle attrezzature, l'ubicazione, i dipendenti, gli acquisti ecc.; È antieconomico, quando manca una grande organizzazione da salvaguardare, proseguire attività che fruttano solo perdite o redditi inferiori al minimo di sussistenza. Il problema dell'evasione fiscale, come detto, è un tema estremamente complesso, le cui cause sono numerose ed eterogenee⁸⁹. Esse possono essere, ad esempio, di carattere normativo, sociale o strutturale, e nella maggior parte dei casi la "scelta evasiva" è influenzata da una serie articolata di concause⁹⁰.

⁸⁸ MENEGHETTI P., Possibile passare dal regime di cassa forfettario, Il sole 24 ore, 2018

⁸⁹ MONTICELLI A., Economia sommersa ed evasione fiscale. Analisi teorica ed evidenze empiriche, Side working papers, Società Italiana di Diritto ed Economia, 2005, p. 41 e ss.

⁹⁰ L'evasione fiscale si configura sempre come un comportamento commissivo od omissivo che viola una specifica norma tributaria. E' la situazione che si verifica quando il contribuente, colpito da imposta, affronta il rischio derivante dal non pagarla soltanto in parte, con la conseguenza che può aversi un'evasione totale o parziale. In questi giorni si parla sempre più spesso di evasione fiscale

Tra le principali determinanti del fenomeno, prese in considerazione di volta in volta dai vari economisti⁹¹ si possono ricordare: - il livello delle aliquote e la struttura tributaria (grado di progressività, aliquota marginale effettiva, imposte dirette/indirette, ritenuta alla fonte, ecc.); - l'efficacia dei controlli; - i costi di adempimento e la complessità del sistema; - il grado di corruzione del sistema, l'etica e la cultura fiscale; - l'inefficienza dello Stato nell'impiego delle risorse raccolte; - l'equità fiscale e la percezione di comportamenti evasivi da parte di altri soggetti; - la struttura economica (peso del lavoro autonomo, composizione settoriale, dimensione delle imprese, ecc.). Il rapporto tra alcuni di questi fattori e l'evasione fiscale è alla base di numerosi lavori teorici che hanno cercato, sia di proporre un'analisi dei costi-benefici legati alla scelta di operare nell'illegalità, sia di individuare un livello ottimale di tassazione.

Ed in effetti l'introduzione dei regimi agevolati dei minimi o lo stesso forfettario al quale facciamo riferimento nel corso del presente lavoro realizzano questa tipologia di esigenze da parte dell'Amministrazione finanziaria, impegnata quindi a semplificare i meccanismi impositivi e consentire, anche attraverso una riduzione significativa delle aliquote, di recuperare gettito. In effetti anche la riduzione degli adempimenti, oltre al risparmio fiscale dovuto alla tassazione agevolata, consente al contribuente di andare ad avere un risparmio molto importante in grado di influenzare il livello di utilità attesa che deriva invece dall'evasione o dalla mancata indicazione di proventi e costi tipiche dei meccanismi contabili. I modelli teorici ai quali abbiamo fatto riferimento precedentemente individuano tre determinanti dell'evasione: l'aliquota fiscale, la probabilità di accertamento e la sanzione. Mentre per gli ultimi due elementi esiste certamente una relazione inversa con l'evasione

come una vera e propria inquisizione rivolta univocamente verso una sola categoria che lavora e produce, motore della nostra economia, con un'indicibile esagerazione dei toni e delle accuse.

⁹¹ ALLINGHAM M.G., SANDMO A. , Income tax evasion: a theoretical analysis, Journal of Public Economics, I, p. 300 e

fiscale, l'effetto di un aumento dell'aliquota fiscale è più ambiguo. Tuttavia alcuni studi sembrano confermare, anche in questo caso e contrariamente all'opinione comune, l'esistenza di una relazione inversa. Attraverso questa tipologia di riflessioni è possibile dimostrare, inoltre, che la perdita netta per l'amministrazione è maggiore del beneficio individuale dell'evasione per un importo pari al premio per il rischio cioè l'evasione implica uno spreco di utilità derivante dall'incertezza del contribuente⁹². Questo potrebbe spiegare le scelte da parte dell'amministrazione finanziaria o meglio dei governi e dei principi utilizzati nell'approntare strumenti di contrasto basati quindi sulla dissuasione non solo associata al meccanismo sanzionatorio ma anche costruiti sulla semplificazione e chiaramente, come nel caso del regime forfettario e agevolato in generale, con la riduzione delle aliquote. Del resto tale tipologia di riflessione e quindi la possibilità di andare ad intervenire anche sulla struttura stessa dei tributi e dei sistemi di tassazione non si limita, come nel modello proposto da Cowell, ad analizzare esclusivamente la decisione individuale di evadere, ma integra questo aspetto considerando anche le ricadute di tale scelta sul gettito fiscale dello Stato. Questa teoria parte dall'assunto che l'esistenza di asimmetria informativa tra Stato e contribuenti può indurre i secondi a evadere. Lo Stato cerca di eseguire controlli e applicare sanzioni, ma essendo il controllo costoso per le casse pubbliche, applicare sanzioni può produrre dei costi sociali che gravano in modo sproporzionato sui cittadini.

Nel caso specifico del regime forfettario si può quindi affermare che la ratio della sua introduzione, così come del resto anche le recentissime modificazioni al regime di cassa in chiave semplificativa, deve essere ricercata - come accennato - nella volontà da parte del legislatore di semplificare gli adempimenti fiscali a carico dei contribuenti, soprattutto quelli con un ristretto volume d'affari e quindi attività di dimensioni ristrette che non potrebbero

⁹² MONTICELLI A., *Economia sommersa ed evasione fiscale. Analisi teorica ed evidenze empiriche*, Side working papers, Società Italiana di Diritto ed Economia, 2005, p. 25 e ss.

sostenere l'onere economico ed anche formale degli adempimenti tributari. Adempimenti che sulla base di quanto affermato da autorevole dottrina, sono portatori e generatori - insieme certamente ad altre cause – di evasione fiscale soprattutto in un Paese che è caratterizzato dalla presenza di piccole e medie imprese, oltre che di attività artigianali di piccole dimensioni. Ed in effetti ricollegandosi a quanto detto nel paragrafo precedente in merito al fenomeno evasivo e alla sua lotta anche attraverso la semplificazione tributaria, come testimonia del resto anche l'introduzione e l'estensione del regime di cassa al quale abbiamo fatto riferimento nel corso del presente lavoro, in Italia Paese l'evasione fiscale sembra essere una costante e Cosciani⁹³ suggeriva già nel 1950 un'interpretazione affascinante della situazione italiana: «...le vicende della politica italiana hanno spinto gli individui a considerare lo Stato anziché l'espressione della loro volontà, qualcosa ad essi ostile...si può sintetizzare tutto ciò in uno scarso senso di democrazia, intesa come desiderio di partecipare alla cosa pubblica nell'interesse di tutti e quindi come parte di se stesso⁹⁴. L'atteggiamento di favore verso l'evasione in Italia risulta più diffuso nelle province caratterizzate da più elevati livelli di disoccupazione. In queste aree il lavoro irregolare è molto diffuso; è quindi presumibile che la riprovazione sociale nei confronti dell'evasione fiscale sia più contenuta che altrove. Laddove la qualità della pubblica Amministrazione è più elevata, l'avversione verso l'evasione risulta più alta. La percezione di un cattivo funzionamento della pubblica

⁹³ COSCIANI C., *La Riforma Tributaria*, La Nuova Italia, Firenze, 1950, p. 27 e ss

⁹⁴ Tutto ciò che appartiene alla collettività, allo Stato, non è considerato patrimonio comune, bensì cosa che non interessa a nessuno. Pertanto il fenomeno dell'evasione fiscale guardato da questo punto di vista, non è che un aspetto di una certa insofferenza verso ogni ordine statale...».

L'evasione fiscale in Italia è stata, infatti, spesso tollerata, talvolta favorita, nascosta e colpita in modo poco scientifico. Dalla fine degli anni Settanta, tuttavia, e soprattutto negli ultimi tempi, le cose sono sensibilmente cambiate. L'evasione deriva in primo luogo da comportamenti opportunistici: di fronte all'obbligo del pagamento delle imposte l'individuo valuta la strategia ottimale da tenere sulla base dell'ammontare dell'imposta dovuta, a sua volta dipendente dal livello del reddito e delle aliquote, della sua propensione al rischio, della probabilità di subire un controllo e dell'ammontare delle sanzioni previste.

Amministrazione è dunque correlata con un atteggiamento dei contribuenti meno orientato al rispetto delle regole fiscali. L'adozione di un regime agevolato e, nel nostro caso, forfettario è dovuta alla convinzione da parte del legislatore di andare a ribadire che nell'ambito del meccanismo del prelievo tributario assumono importanza fondamentale, accanto alle norme di natura meramente impositiva, quelle previsioni volte a garantire in concreto la loro corretta attuazione. Lo stretto legame che da sempre ha intrecciato le sorti dell'obbligazione tributaria a quelle dell'accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria della corretta determinazione dell'imposta, ha risentito, nel corso degli anni, dell'esistenza del conflitto fra diverse impostazioni teoriche⁹⁵.

Concludendo tale riflessione sulla ratio e le motivazioni storiche e di contesto che hanno portato all'introduzione del regime forfettario, si può affermare che la scelta, da parte del legislatore, di tale particolare tipo di contribuenti da includere all'interno della scelta della tassazione agevolata dimostra come guardando la questione esclusivamente dal punto di vista dell'efficienza economica, se l'obiettivo fondamentale delle politiche statali è di ottenere una migliore allocazione delle risorse avvicinandosi a una situazione di funzionamento ottimale del mercato, le iniziative dei governi dovrebbero attenuare o neutralizzare solo gli ostacoli chiaramente dovuti a insufficienze o disfunzioni del mercato soprattutto per le imprese di piccole dimensioni. In tale prospettiva una tassazione, appunto, non semplificata aggraverebbe le asimmetrie del mercato per le piccole realtà economiche e quindi nel nostro Paese andrebbe a creare ulteriori problematiche legate ai concetti di equità del prelievo fiscale. Nella misura in cui gli interventi governativi tralasciano la distinzione tra ciò che deriva da una insufficienza di mercato e ciò che non ne deriva, vi è il rischio evidente che misure di

⁹⁵ Ciò ha costituito probabilmente il naturale effetto del processo d'evoluzione dell'aspetto "attuativo" della norma tributaria che, con il tempo, ha visto delinearsi una "fase di liquidazione" ben distinta ed autonoma dall'attività di accertamento.

carattere generale destinate a “sostenere” le piccole imprese si traducano in una perdita netta per l’economia, trasferendo risorse verso impieghi meno produttivi, ad esempio da grandi imprese dinamiche verso aziende piccole e forse meno efficienti, o da efficaci programmi statali verso programmi meno efficaci. Inoltre, laddove questi interventi pubblici implicano per lo Stato un costo in termini di entrate che deve essere compensato in altro modo, può anche risultarne un aggravio dei costi economici. In effetti rendere effettivo il prelievo per le imprese di piccole dimensioni risulta essere complicato dal fatto che esistono una pluralità di forme giuridiche unita al fatto che in genere queste diverse forme (società di persone, imprese costituite o non costituite in società, ecc...) sono sottoposte a differenti regimi fiscali. Una delle difficoltà nello studio delle piccole imprese è la loro eterogeneità ⁹⁶. Tra un’impresa familiare creata da lunga data con una clientela locale e una impresa che tenta di sfruttare una “nicchia” su un mercato internazionale altamente competitivo, le differenze sono notevoli almeno quanto le affinità. Non è neanche possibile individuare specifiche attività tipiche delle piccole imprese, dal momento che in alcuni paesi esse sono prevalenti nel commercio al dettaglio, in altri nell’industria manifatturiera. Malgrado queste diversità, si possono comunque individuare potenziali vantaggi e svantaggi delle piccole imprese che, senza avere una portata universale, sono tuttavia abbastanza tipici. Tali fattori possono essere raggruppati sotto sei voci: economie di scala, ristrutturazione e shock esterni, innovazione, flessibilità, costi di finanziamento, costi di adempimento della normativa fiscale.

3.2. L’introduzione del regime

L’obiettivo che traspare dalle considerazioni introduttive riguardo la ratio alla base del regime forfettario, è sempre stato quello della semplificazione e della riduzione dei costi di

⁹⁶ MARIELLA, G., MARIELLA, M., “Gli studi di settore: supporto all’attività di controllo e difesa del contribuente”, in *Il fisco*, n. 32, 2001.

adempimento ai regimi fiscali. Tale semplificazione, del resto rinvenibile anche nelle più recenti modifiche al principio di cassa delle quali abbiamo già discusso, consentirebbe di risparmiare sulle imposte e recuperare implicitamente la parte di evasione legata proprio al mancato adempimento degli obblighi contabili.

I costi di adempimento possono avere la forma di costi monetari (remunerazione di consulenti fiscali o stipendi versati al personale incaricato delle pratiche tributarie), di costi in termini di tempo (quello che il contribuente passa ad occuparsi dei problemi fiscali propri o altrui) e di costi psicologici (fastidio, frustrazione, stress e timore di commettere errori o di subire una verifica fiscale). Oltre a questi problemi di misurazione, vi sono problemi statistici legati alla scelta degli indicatori dei costi di adempimento, che rendono in particolare di dubbia validità i raffronti internazionali⁹⁷.

La legge n.190/2014 così come modificata dalla Legge 208/2015 ha introdotto nell'ordinamento tributario italiano il regime forfettario. Tale regime viene definito come un sistema di tassazione "naturale" per imprenditori e liberi professionisti con tassazione sostitutiva degli effetti dell'Irpef, dell'Irap per le persone fisiche esercenti attività di impresa

⁹⁷ Un indicatore spesso usato è il rapporto costo/rendimento che fa corrispondere il costo di adempimento agli introiti forniti dall'imposta; ma, benché appaia intuitivamente convincente, esso presenta gravi inconvenienti. Gli aumenti delle aliquote di imposte esistenti (che normalmente non hanno effetti sui costi di adempimento) faranno infatti abbassare il rapporto. Dagli studi esistenti emerge chiaramente che i costi di adempimento fiscale per le imprese pesano in maniera sproporzionata sulle piccole imprese, e questo vale tanto per le imposte che gravano sulla singola impresa quanto per le imposte prese nel loro insieme. Tale conclusione è generalmente segnalata per le imposte sulle vendite, le imposte trattenute alla fonte, i contributi di previdenza sociale e le imposte sul reddito d'impresa. Analisi empiriche affidabili dei costi di adempimento esistono soltanto per il Regno Unito, mentre per qualche altro paese si hanno alcune informazioni limitate. Dallo studio riguardante il Regno Unito emerge la "regressività" dei costi di adempimento fiscale per le piccole imprese; infatti, i costi sostenuti dai datori di lavoro per effettuare le ritenute alla fonte sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti per l'imposta sul reddito e i contributi previdenziali sono più elevati man mano che diminuiscono le dimensioni dell'impresa. Quanto detto spiega in modo chiaro il perché esistano in Italia ed in molti altri paesi un gran numero di disposizioni fiscali specifiche per le piccole imprese ma, soprattutto, chiarisce il motivo per cui la tendenza all'evasione da parte delle piccole e medie imprese sia più marcata rispetto a quella delle grandi imprese.

arti o professioni. Si applica ad attività che possiamo considerare minori, anzi nasce proprio per facilitare l'apertura di attività economiche di natura ristretta. Per questo motivo si prevedono nel regime delineato dei minori adempimenti e oneri. In realtà occorre sottolineare che nell'ordinamento tributario italiano si dovrebbe parlare più che di regime forfettario, di regimi forfettari in quanto prima dell'entrata in vigore nel 2015 del Regime Forfettario sono stati abrogati tutti i precedenti. Esistevano, introdotti da diverse tipologie di normative, i regimi per le nuove iniziative produttive e quindi il regime delineato dall'articolo 13 della Legge 388/2000. A questo si sommava la specifica disciplina di vantaggio per l'imprenditoria giovanile che aveva preso il nome del famoso Regime dei Minimi istituito dall'articolo 27 della Legge 98/2011 e poi il regime contabile agevolato derivante dall'articolo 27 comma terzo del D.L. 98/2011.

Il regime forfettario si applica a quei contribuenti che hanno ricavi nella prestazione di servizi di massimo 30 mila euro e un limite di ricavi da altre attività di 50 mila euro.

Con la legge di stabilità 2017 il regime forfettario che in base all'evoluzione legislativa appena tracciata è praticamente nato nel 2015 per favorire la apertura di partita iva e nello stesso tempo quindi favorire l'emersione di tante attività gestite in nero è stato confermato.

Il regime agevolato configura quindi una aliquota sostitutiva del 15 per cento, molto vantaggiosa, così come vantaggiosa è la possibilità di scendere – in termini di aliquota al 5 per cento, rispettando determinate e specifiche condizioni. Le condizioni alle quali stiamo facendo riferimento sono elencate, o meglio, si riferiscono al regime forfettario pensato per le nuove partite Iva nell'esercizio di impresa arte e professioni Il regime forfettario "start up", laddove con questo termine non ci si riferisce solamente alle imprese innovative ma alla fase di start up di qualsiasi attività imprenditoriale, stabilisce che se il contribuente è quindi in possesso di tutti i requisiti tipici del regime forfettario ai quali abbiamo accennato e che tratteremo nel corso del presente capitolo, può usufruire di una aliquota sostitutiva del 5 per

cento. Tale aliquota è in vigore per cinque anni. I vantaggi per i soggetti che aderiscono, non solamente alla versione “start up” del forfettario, sono innumerevoli.

In primis, un ridotto numero di adempimenti conduce direttamente ad un risparmio considerevole in termini di formalità burocratiche. Basti pensare all’esonero nella tenuta di scritture contabili sia ai fini Iva che reddituali. Rimane poi l’obbligo della numerazione e conservazione delle fatture attive e dei corrispettivi. Occorre poi puntualizzare che tale tipologia di regime dovrebbe andare a fornire un vantaggio considerevole non solamente al contribuente ma anche al professionista che il contribuente paga per la tenuta in ordine della contabilità e delle scritture contabili.

Occorre dire che il regime forfettario consente di non essere assoggettato ad Iva delle operazioni attive oltre a sancire indetraibilità dell’IVA sugli acquisti con conseguente esonero dalle liquidazioni/versamenti periodici IVA, dalla dichiarazione annuale e dagli altri adempimenti fiscali periodici.

Il soggetto forfettario non può operare ritenute alla fonte e quindi non può essere considerato sostituto di imposta in nessun caso. L’aliquota ridotta non è comunque da considerare un vantaggio oggettivo all’interno del regime forfettario.

Tale affermazione è dovuta al fatto che la base imponibile è calcolata sempre a forfait indipendentemente dalla struttura dei costi sostenuti. Quest’ultima caratteristica potrebbe determinare un aggravio di tassazione con l’adozione del regime forfettario laddove tu abbia un modello di business con marginalità esigua.

Quanto alle differenze e gli intrecci tra regime forfettario e la legge 190/14, prima delle modifiche intervenute nel 2017, e il regime semplificato di cassa generano spesso dei dubbi ai contribuenti che devono quindi fare delle scelte contabili non poco rilevanti e su base triennale che non possono essere considerate di facile applicazione, nonostante l’intento complessivo sia quello di andare a semplificare i meccanismi impositivi.

Un principio generale indicato già venti anni orsono dal Dpr 442/1197 articoli 1 e 3 in cui si afferma che l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta deriva da un comportamento che può essere definito concludente tenuto dal contribuente stesso e che la scelta ha una durata minima di tre anni. In questo senso, "già desta perplessità la risposta fornita dall'agenzia delle Entrate nei giorni scorsi, affermando che nel passaggio dalla contabilità ordinaria a quella semplificata per cassa si genera un vincolo di durata triennale nel regime di cassa"⁹⁸. Occorre puntualizzare che sul punto torna utile, come in altri casi all'interno del presente elaborato, la circolare 11/E/2017 che stabilisce un principio generale sull'utilizzo del regime di cassa. Un soggetto che inizia l'attività applica il suo regime naturale se è in possesso dei requisiti previsti per legge, senza doverlo comunicare in alcun modo alle Entrate⁹⁹.

3.3. I contribuenti che non possono godere del regime

I soggetti esclusi dal regime forfettario sono quelli che si sono già avvalsi di regimi speciali ai fini Iva, oppure di regimi forfettari di determinazione del reddito. Sono esclusi da tale regime i soggetti non residenti ad eccezione di coloro che risiedono all'interno di uno degli Stati Membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo spazio economico europeo che quindi assicurino un adeguato scambio di informazioni ed è in grado di produrre in Italia al meno il 75 per cento del reddito che viene complessivamente prodotto. Ulteriori soggetti esclusi dall'applicazione del regime forfettario sono coloro che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati con relative porzioni o di terreni edificabili o di cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi. Anche i soggetti che partecipano a società di persone, ad associazioni professionali, di cui all'articolo 5 del Testo

⁹⁸ MENEGHETTI P., Possibile passare dal regime di cassa forfettario, Il sole 24 ore, 2018

⁹⁹ Ibidem

Unico imposte sui Redditi, o a società a responsabilità limitata che hanno una ristretta base proprietaria e che quindi hanno optato per la trasparenza fiscale.

Sono, altresì, esclusi dal regime quei soggetti che nell'anno precedente hanno poi percepito redditi di lavoro dipendente di importo superiore a 30 mila euro, tranne nel caso in cui il rapporto di lavoro dipendente nell'anno precedente sia effettivamente cessato. La causa di esclusione appena enunciata è stata introdotta però nel 2016 ad opera della Legge di Stabilità. Tale legge ha poi abrogato la disposizione che prevedeva come requisito per l'applicazione del regime forfettario che nell'anno precedente il I reddito dell'attività d'impresa, arte o professione esercitata fosse prevalente rispetto al reddito di lavoro dipendente o assimilato eventualmente percepito. Pertanto, è opportuno precisare che la disposizione abrogata continua ad avere effetto solo nei confronti dei contribuenti, che hanno adottato il regime forfettario nel corso del 2015. Invece, coloro che intendono applicare il regime di favore nel 2016 devono rispettare la nuova condizione (non devono, cioè, aver percepito nel 2015 un reddito di lavoro dipendente o assimilato superiore a 30.000 euro).

3.4. L'ingresso nel regime

Come si evince da quanto appena riportato all'interno di questo capitolo l'accesso al regime forfettario è possibile solamente nel momento in cui vengono praticamente soddisfatti ben precisi requisiti. L'accesso al regime forfettario con regime agevolato e il suo mantenimento è possibile nel momento in cui le spese per lavoro dipendente e assimilati non devono essere superiori ai 5000 euro lordi. A determinare questo limite concorrono anche le somme che vengono erogate sotto forma di utili da partecipazione.

I ricavi e i compensi non devono superare il limite compreso tra i 25 mila e i 50 mila a differenza del tipo di attività che viene invece svolta. Con la legge di stabilità del 2016, le soglie di ricavi e compensi sono state aumentate sensibilmente per consentire l'accesso al regime forfettario ad una platea più ampia.

Nello specifico tutte le soglie sono state aumentate di € 10.000 ad eccezione delle categorie professionali, per le quali l'aumento è stato di € 15.000. Il costo dei beni strumentali non deve superare i 20 mila euro e quindi chi accederà al regime forfettario dovrà avere nell'esercizio antecedente a quello di entrata nel regime un quantitativo di beni strumentali non superiore a 20 mila euro.

CONCLUSIONI

Le recentissime modifiche intervenute nella determinazione della base imponibile IRPEF e IRAP per le imprese minori in contabilità semplificata, indipendentemente dall'impatto che avranno negli anni a venire - visto che attualmente ancora gli effetti non possono essere totalmente rilevati ed interpretati – hanno predisposto delle forti semplificazioni in termini di razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti contabili. Gli interventi, in una ottica conclusiva, sono stati orientati ad introdurre delle forti semplificazioni utilizzando il criterio di cassa. La determinazione del reddito per le imprese in contabilità semplificata, attraverso il criterio di cassa risponde all'esigenza di evitare tutti quanti gli effetti potenzialmente negativi che caratterizzano i pagamenti oppure le problematiche connesse ad una tendenza, quella attuale, del sistema finanziario a non garantire per le imprese in termini di pagamenti e dilazionamenti. Questo però non significa che il criterio di cassa, a parere di chi scrive, sia quello più coerente per andare a rilevare i fatti della gestione. Il criterio di competenza rimane quello da prendere come riferimento, in una ottica di razionalità complessiva ed in una logica che possiamo definire tipicamente aziendalistica. Certo è che con le riforme che abbiamo trattato il legislatore ha inteso, altresì, avvicinare il momento dell'obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari evitando – analogamente a quanto già previsto per le attività professionali – esborsi per imposte dovute su proventi non ancora incassati. E' indubbio che tale statuizione sia esemplificazione del tentativo di semplificare determinate

dinamiche, soprattutto per i contribuenti e le imprese di modestissime dimensioni o per gli esercenti di professioni. La speranza è, appunto, che tali semplificazioni non portino a comportamenti opportunistici da parte degli stessi operatori economici che proprio in vista di semplificazioni e riduzione di oneri e procedure potrebbero addirittura omettere parti importanti della propria base imponibile anche se in generale si può anche affermare che le modifiche introdotte non hanno comunque mutato l'ambito soggettivo di applicazione del regime di determinazione del reddito riservato alle imprese minori. Certo è che l'efficacia o meno di determinati provvedimenti dovrà essere valutata nel medio lungo periodo, salvo - certamente - condoni e provvedimenti incentivanti l'evasione fiscale che rischierebbero di vanificare gli sforzi dei legislatori e degli stessi contribuenti.

Bibliografia

AA.VV., Il reddito d'impresa tra norme di bilancio e principi contabili, a cura di Rinaldi, Milano, 2004, 27 ss

AA.VV., Regime di cassa e Iri, Il fisco, 2017, II, 149 e ss.

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 11/E del 13 aprile del 2017, Nuovo regime di determinazione del reddito per le "imprese minori", su www.agenziadelleentrate.gov.it

ALLINGHAM M.G., SANDMO A. , Income tax evasion: a theoretical analysis, Journal of Public Economics, I, p. 300 e

BATISTONI FERRARA, Eguaglianza e capacità contributiva, Riv. dir. trib., fasc.4, 2010, p. 401

BEGHIN, M., L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto, Padova, 2010, p. 158 e ss

BIGELLI, M. MENGOLI, SANDRI, I fattori determinanti la struttura finanziaria delle imprese italiane, in Finanza, Marketing e Produzione, 3-4 2001

BONTEMPO F., CARPENTIERI C., TREVISANI A., Imprese in contabilità semplificata, ipsoa, Milano, 2017, p. 98 e ss.

CAPOLUPO S., Luci e ombre della tassazione separata del reddito d'impresa, in Il fisco, 2017, 231ss.

CARPENTIERI L., Le prospettive evolutive dell'Ires: la participation exemption, Relazione al convegno "Contributi alla riforma dell'IRES", in Riv. dir. trib., 2007, p. 371

CARUNCHIO S., GIUSTI I., Imposta sul reddito di impresa (IRI). Inquadramento, potenzialità e criticità, Fondazione nazionale dei Commercialisti, 2017, p. 3 e ss.

CARUNCHIO S., GIUSTI I., Imposta sul reddito di impresa (IRI). Inquadramento, potenzialità e criticità, Fondazione nazionale dei Commercialisti, 2017, p. 3 e ss.

CENTRO STUDI FISCALI, Regime forfettario, regime die minimi e contabilità semplificata, Seac, 2018, p. 101 e ss.

FERRANTI G, "Possibile evitare sanzioni sugli acconti", in Il Sole - 24 Ore dell'8 gennaio 2018.

FERRANTI G, L'imposta sul reddito d'impresa in cerca di chiarimenti, in Corr. Trib., 2017, 497

GAVELLI A., "Il rinvio dell'IRI riprova del Fisco inaffidabile", in Il Sole - 24 Ore del 15 novembre 2017.

GAVELLI G, Opzione Iri al test convenienza, in *Il Sole 24 Ore*, 12 gennaio 2017, 39

GIORDANO F., Regime per cassa, le insidie nel passaggio dalla competenza, *Il fisco*, quotidiano del Sole24ore, 2017, p. 2 e ss.

GREGGI M., La Direttiva 2003/49/CE e il regime di tassazione degli

LUCIANELLI G., La contabilità. Logica economico aziendale e scritture in partita doppia vol. 1
Universitali, 2017, III, 129 e ss

MARIELLA, G., MARIELLA, M., “Gli studi di settore: supporto all’attività di controllo e difesa del contribuente”, in *Il fisco*, n. 32, 2001.

MENEGHETTI P., Possibile passare dal regime di cassa forfettario, *Il sole 24 ore*, 2018

MONTICELLI A., Economia sommersa ed evasione fiscale. Analisi teorica ed evidenze empiriche,
Side working papers, Società Italiana di Diritto ed Economia, 2005, p. 41 e ss.

NAPOLITANO G., Imposta sul reddito di impresa: analisi della nuova disciplina, *Il Fisco Oggi*, 2017,
su www.ilfiscooggi.it, [ultimo accesso] 4 luglio 2018

RIZZARDI R, L'imposta sul reddito di impresa: una scelta per la capitalizzazione delle aziende, in,
Corr. Trib., 2016, 3463 ss

SACCHETTO C., Le fonti del diritto internazionale tributario, in *Diritto internazionale tributario*,
coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2005, p. 43

SALVADEO S., PUCCI E, L'imposta sul reddito d'impresa introdotta dalla Legge di bilancio 2017, in Bilancio e reddito d'impresa, 2017, 40 ss

TREVISANI A., Imprese in contabilità semplificata. Determinazione del reddito, Irap, nuovo regime dei minimi, obblighi contabili, studi di settore, Ipsoa, 2013, p. 85 e ss.

URICCHIO, A., Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza, Bari, 2006, p. 178 e ss.

VOZZA A, La tassazione per trasparenza delle società di capitali nello schema di riforma del Tuir, in "Il fisco", n. 44/2003, fasc. n. 1.

RIASSUNTO

CAPITOLO PRIMO

Imposta sul reddito d'impresa (iri)

Nell'ambito delle scelte d'impresa si può arguire che le decisioni d'investimento possano essere influenzate dal sistema impositivo in maniera radicale, tanto da rendere gli effetti fiscali generati dall'investimento predominanti nell'orientamento delle scelte stesse.

Ad esempio, a seconda del trattamento fiscale vigente, un'impresa può essere influenzata riguardo alla scelta dello strumento con cui finanziare il proprio progetto d'investimento, alla scelta dei fattori produttivi da utilizzare (capitale e lavoro), alla localizzazione dell'investimento e alla dimensione dell'impresa stessa.

La scelta di introduzione dell'Iri risponde alla volontà di creare una convenienza per il reinvestimento degli utili nelle imprese di piccole dimensioni con una sorta di appiattimento del trattamento fiscale e contabile tra società di capitali e società di persone.

L'obiettivo è quello di andare a realizzare una imposizione proporzionale e separata al reddito di impresa, con una aliquota allineata e stabilita in concomitanza a quanto previsto in termini Ires. Il ruolo della tassazione è fondamentale anche per condizionare le scelte finanziarie delle stesse imprese, non solo in modo diretto – ad esempio – attraverso lo scomputo degli interessi passivi, ma soprattutto nella determinazione della struttura finanziaria e quindi in termini di preferenze verso il capitale di terzi o il capitale proprio, ovvero l'autofinanziamento.

La ratio complessiva dell'intervento legislativo è quello di andare ad incrementare la neutralità del prelievo fiscale.

In Italia non è sicuramente il primo caso o il primo tentativo da parte del decisore fiscale di creare dei meccanismi impositivi per le imprese che stimolare la dinamica degli investimenti. Basti citare a tal proposito la scelta di introdurre la DIT (Dual Income Tax) attraverso il D.Lgs 466/97 in grado di discriminare i profitti realizzati dalle imprese a seconda della redditività

degli investimenti cercando di attuare il prelievo sugli operatori meno redditivi, e quindi più esposti alle crisi economiche, concentrandola invece sulle imprese che godono di maggiori vantaggi competitivi. Analogamente si possono citare le agevolazioni introdotte con le celebri leggi del ministro Tremonti che attuavano una detassazione degli utili reinvestiti all'interno dell'azienda.

Una tassazione in grado di incentivare l'autofinanziamento è preferibile ad una imposizione fiscale che incentivi l'indebitamento, magari spingendo sulle deduzioni riguardanti gli interessi passivi o gli oneri finanziari in generale. Rispetto ad una grande impresa, la piccola non possiede elevato potere di mercato, ha un minore peso contrattuale con i clienti, i fornitori e soprattutto nei confronti degli istituti di credito con i quali è opportuno accordarsi per poter accedere a determinate risorse finanziarie. In tale contesto l'Iri si inserisce con il preciso obiettivo di andare a stimolare l'investimento attraverso risorse esistenti all'interno dell'azienda a causa della limitata disponibilità di garanzie patrimoniali che rendano più facile l'accesso a determinate risorse, sulla difficoltà per terzi finanziatori di capire l'azione dell'imprenditore che nelle piccole imprese dirige materialmente l'operato di quest'ultime e per ultimo sul timore dell'imprenditore stesso di non riuscire a portare a termine un determinato programma.----

Da un punto di vista prettamente tributario e legislativo si può affermare che i tentativi di andare a realizzare la cosiddetta "neutralità" dell'imposizione sono stati copiosi. Basti pensare, ad esempio, alla Legge finanziaria per il 2001 ovvero la 388/2000 che aveva previsto meccanismi opzionali di tassazione del reddito di impresa per imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria con aliquota proporzionale. Si era creato un regime di tassazione separata che non entrò mai in vigore.

L'IRI si rivolge alle piccole e medie imprese, che soffrono, soprattutto in questo momento storico, di problematiche legate alla ricerca ed utilizzo di risorse finanziarie. I soggetti passivi

della nuova imposta sono quindi le imprese individuali, comprese quelle familiari, e le società in nome collettivo e in accomandita semplice - comprese quelle ad esse equiparate e le società tra professionisti di cui all'art. 10 della Legge n. 183/2011 costituite nelle stesse forme - in contabilità ordinaria. Non possono, invece, esercitare l'opzione gli esercenti arti e professioni, anche in forma associata, e le società semplici (perché non dichiarano reddito d'impresa) nonché gli enti non commerciali, anche se esercitano un'attività commerciale (essendo soggetti IRES e non IRPEF). Il regime Iri potrebbe anche essere applicato all'azienda coniugale. Anche S.r.l. a ristretta base proprietaria potrebbero aderire all'Iri in alternativa alla trasparenza fiscale. Infine i soggetti che si trovano nel regime di contabilità semplificata possono optare per l'applicazione dell'IRI, adottando la detta contabilità ordinaria.

La scelta dell'IRI va comunicata all'Agenzia delle Entrate nella dichiarazione dei redditi. Il cambiamento del regime di imputazione di costi e ricavi avviene tenendo conto che i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. I passaggi di regime implicano, infatti, direttamente una modificazione nelle tecniche di rilevazione contabile riguardo soprattutto i prelevamenti e la distribuzione di utili che occorrerà certamente definire nel passivo dello stato patrimoniale. Nel regime IRI gli utili distribuiti sono deducibili in sede di determinazione del reddito d'impresa assoggettato a tale imposta, le imprese minori non sono obbligati a tenere il libro giornale, il libro degli inventari, i conti mastro e le scritture di magazzino ma soltanto e semplicemente i registri IVA eventualmente integrati nonché, a certe condizioni, il libro dei beni ammortizzabili. L'art. 55-*bis* del T.U.I.R., concernente la disciplina dell'IRI, regola in modo particolarmente approfondito il regime dei prelievi di somme che si sono formate in periodo di vigenza dell'opzione e che, come ricordato, da un lato sono ammesse in deduzione dal reddito di impresa (per determinare l'imponibile IRI) e dall'altro

concorrono a formare il reddito del percettore. Rientrano in questo regime, come espressamente stabilito dalla norma, solamente le somme che provengono da utili o riserve di utili, escluse quindi quelle che derivano dal rimborso di riserve di capitale.

Il comma 6 dell'art. 55-*bis* disciplina poi il trattamento di utili pregressi (conseguiti prima dell'esercizio di avvio del regime) che sono stati accantonati a riserva, prevedendo che ad essi non si applica l'intero sistema dell'IRI ed anche che, in presenza di riserve miste (*ante* e *post* opzione IRI), si considerano distribuite prioritariamente gli utili di esercizi anteriori (tassati per trasparenza). Nulla veniva invece indicato, nel testo originario dell'art. 55-*bis* del T.U.I.R., in relazione al caso opposto, cioè quello delle riserve formate e tassate in regime IRI, che vengono distribuite successivamente. La lacuna è stata colmata nel comma 6-*bis* nell'art. 55-*bis*, in base al quale, in caso di fuoriuscita dal regime le somme prelevate a carico delle riserve di utili formate nei periodi d'imposta di applicazione dell'IRI, nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione separata, concorrono a formare il reddito complessivo dei soci o dell'imprenditore; ai medesimi soggetti è riconosciuto un credito d'imposta in misura pari all'imposta a cui è stato assoggettato il reddito distribuito. Il meccanismo dovrebbe, nelle intenzioni del legislatore, ripristinare il trattamento fiscale che si sarebbe applicato in mancanza dell'opzione IRI. Per quanto riguarda il credito d'imposta, la disposizione non chiarisce come si debba effettuare la quantificazione di tale importo. Sono possibili due differenti meccanismi applicativi. Secondo una prima interpretazione, ai soci spetterebbe null'altro che il 24% (aliquota dell'IRI, corrispondente a quella dell'IRES) dell'importo dichiarato come reddito, a sua volta pari alla somma effettivamente distribuita. In realtà, l'ammontare del credito così calcolato non corrisponde all'IRI versata dalla società, dato che l'importo contabilizzato (e poi distribuito) è al netto dell'imposta, mentre l'imponibile è necessariamente al lordo. Secondo un'altra tesi si dovrebbe allora tenere conto, come credito di imposta, dell'IRI a suo tempo liquidata sull'utile

"lordo", che ha poi concorso a formare la riserva poi distribuita dopo la cessazione del regime. Questa impostazione sembra più aderente alla finalità, indicata nei documenti accompagnatori della Legge n. 96/2017, di ripristinare la tassazione che si sarebbe generata in regime di trasparenza, cioè qualora la società non avesse mai optato per l'IRI. Per quanto riguarda l'entrata in vigore degli effetti dell'IRI, "Le disposizioni di cui all'art. 1, commi 547 e 548, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2018". Il 2017 è stato un anno importante per i soggetti minori. Infatti, sono stati destinatari di (almeno) tre rilevanti interventi dal punto di vista delle imposte sui redditi:

- 1) l'introduzione del regime per cassa il quale segna un passaggio (quasi epocale) dal criterio di competenza, tipico dei soggetti che generano redditi d'impresa, a quello di cassa (misto competenza)
- 2) I passaggio dal metodo dello *stock* patrimoniale a quello incrementale, per il calcolo dell'ACE dei soggetti IRPEF
- 3) l'introduzione dell'IRI, imposta opzionale, che consente di tassare gli utili reinvestiti con la medesima aliquota prevista per i soggetti IRES.

Focalizzando l'attenzione sui citati interventi è facile notare come, da un lato, il regime per cassa non comporta effetti rilevanti in termini di gettito nel medio periodo, mentre dall'altro le modifiche apportate all'ACE comportano un maggior gettito a fronte di una diminuzione dello stesso derivante dall'introduzione dell'IRI.

Per quanto concerne le perdite ,derogando l'articolo 8 comma terzo del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, le perdite relative ai periodi di imposta di applicazione della nuova tassazione sono computate in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi e c'è la possibilità di portarli in avanti senza limiti temporali. In realtà prima dell'Iri lo stesso D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha apportato delle modifiche circa l'utilizzo delle perdite realizzate dagli esercenti attività di lavoro autonomo e

dalle imprese in contabilità semplificata disciplinandone diversamente il regime di deducibilità. Infatti, prima di tale decreto, l'art. 8 del t.u.i.r. prevedeva due criteri differenti di utilizzo: - le perdite realizzate dagli esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria per obbligo o per opzione potevano essere compensate secondo le modalità Ires. Cioè le perdite potevano essere portate in diminuzione dei redditi dello stesso tipo realizzati nel medesimo periodo d'imposta. L'eventuale eccedenza poteva essere considerata in diminuzione del reddito d'impresa negli esercizi successivi ma non oltre il quinto. Le perdite realizzate dai soggetti in contabilità semplificata potevano essere compensate anche con altre tipologie di reddito. Infatti, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali determinate ex art. 66 t.u.i.r. potevano essere sottratte, insieme alle perdite derivanti dall'attività professionale, dagli altri redditi che andavano a comporre il reddito complessivo. Non sussisteva, però, alcuna possibilità di riporto a nuovo delle predette componenti negative.

Con l'introduzione dell'Iri il comma 2 dell'articolo 55-bis fa espressamente riferimento alle perdite maturate nel regime IRI, si ritiene che seguano la normale disciplina prevista all'articolo 8, comma 3 del TUIR in base alla quale sono computabili in diminuzione per l'intero importo che trova capienza nel reddito e sono riportabili non oltre 5 esercizi.

Per le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni dell'IRI, l'articolo 55-bis chiarisce che sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi, senza particolari limiti temporali. Per quanto concerne, invece, le perdite non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dal regime Iri, queste vengono poi intese come computabili in diminuzione dai redditi considerando l'ultimo anno di permanenza come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di Snc e Sas, tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (articolo 55-bis, comma 2, secondo e terzo periodo)

CAPITOLO SECONDO

Il regime di cassa

Nell'ordinamento tributario italiano, al netto delle più recenti riforme in materia di imposizione del reddito di impresa, aziende e professionisti seguono due principi diversi: il principio di competenza ed il principio di cassa. La differenza tra i due metodi è racchiusa nell'individuazione diversa del periodo temporale nel quale vengono attribuiti i costi e i ricavi. Il principio di competenza impone di registrare le transazioni guardando alla competenza e quindi al periodo di "competenza" al quale possono essere riferiti indipendentemente dalla manifestazione finanziaria. Il secondo criterio, quello di cassa, include nel calcolo del reddito quei costi e ricavi che hanno avuto una manifestazione finanziaria diretta e riscontrabile e quindi costi sostenuti materialmente attraverso l'uscita finanziaria e ricavi per i quali è possibile andare a riscontrare l'effettiva entrata. L'imponibile, quindi, si ricava applicando una semplice regola che prevede la sottrazione dai ricavi effettivamente incassati durante l'anno, i costi sostenuti ed effettivamente pagati. È un sistema apparentemente semplice di calcolo del reddito che comunque può generare delle problematiche nel momento in cui l'anno di fatturazione di un introito non coincide con l'effettivo pagamento, così come potrebbe avvenire con le spese, nonché problematiche relative al passaggio da un regime all'altro. Inoltre, a partire da Gennaio 2017, con la modifica dell'articolo 66 del Tuir, anche le imprese minori come imprese individuali e società di persone, purchè in contabilità semplificata, potranno beneficiare del principio di cassa per la tenuta della loro contabilità aggiungendo alla sopra citata regola dei costi meno ricavi alcune componenti di reddito quali i proventi da autoconsumo, proventi di immobili non strumentali, dividendi percepiti, così come le plusvalenze o le minusvalenze. La tendenza del legislatore italiano è stata quella di adottare nel corso degli anni degli strumenti più aderenti possibili alle singole realtà aziendali che si determinano anche a causa delle dimensioni dell'azienda stessa e delle sue esigenze di rendicontazione. Lo spirito, ravvisabile anche nei recentissimi provvedimenti di riforma, è

quello di permettere alla contabilità di aderire alle esigenze dell'azienda in quanto solo seguendo queste direttrici si può giungere direttamente ad un migliore meccanismo di prelievo fiscale, libero da interferenze. Così le imprese di più piccole dimensioni beneficiano di consistenti semplificazioni nelle regole da applicare in grado di ridurre sensibilmente gli oneri amministrativi su di esse gravanti. Le semplificazioni riguardano tutti i profili della redazione del bilancio nel senso che vertono sia sul numero dei documenti che compongono il bilancio sia sulla rilevazione, valutazione, presentazione e informativa di bilancio. Inoltre, il regime di cassa favorisce i controlli e quindi rende più immediata l'azione di accertamento. In questa prospettiva, particolarmente importante è l'introduzione di una nuova categoria di imprese di dimensione esigue, le microimprese, a cui sono riconosciute ulteriori semplificazioni in aggiunta a quelle già previste per le piccole. La scelta del legislatore nazionale è stata dunque quella di calibrare le previsioni di legge in materia di bilancio all'operatività di queste imprese e alle effettive esigenze dei loro stakeholder fermo restando anche qui (come nel d.lgs. n. 38/2005) la facoltà dei soggetti più piccoli di adottare regole più complesse. Il criterio di imputazione del reddito definito "di cassa" impone di contabilizzare le entrate e le uscite al momento dell'effettiva come precisato diverse volte nel corso del paragrafo precedente. La funzione di questa scelta è quella di bloccare il momento impositivo e imperniarlo sull'effettivo flusso di cassa e quindi tassare nel momento in cui questo si realizza. Da un punto di vista che possiamo definire operativo, andare ad imputare i redditi seguendo il principio di cassa implica per il professionista commercialista o comunque per il soggetto che registra i conti, l'adozione di alcune modalità specifiche che devono prevedere la tenuta degli incassi e del registro dei pagamenti, in modo tale da attuare il regime di contabilità per cassa "reale" oltre ai normali registri Iva. Esiste poi la possibilità di andare a tenere solamente i registri Iva, e quindi le fatture emesse e ricevute che si considerano incassate o pagate al momento della registrazione sui registri Iva. In questo caso il regime di

cassa viene definito virtuale in quanto l'effettività ricercata dal principio di cassa si realizza praticamente solamente nel momento in cui si annota tutto quanto sul registro Iva. La normativa prevede che passando per questa opzione, appunto virtuale, quest'ultima opzione diventi vincolante per un minimo di tre anni.

Optando per il regime di cassa reale, la registrazione in contabilità dovrebbe prevedere la creazione di conti sospesi che si chiudono nel momento in cui arriva il pagamento. Il regime di cassa quindi impone nella materiale tenuta della contabilità di annotare tutti gli incassi e i pagamenti, indipendentemente dalla manifestazione finanziaria concreta.

Questo permetterà di chiudere i conti nel momento dell'effettivo pagamento e quindi la rilevazione degli stessi movimenti ai fini della determinazione del reddito. Per quanto concerne il regime di cassa virtuale si applica una sorta di tenuta della contabilità definibile "per competenza", nel senso che si crea una sorta di registrazione dei documenti all'interno di una prima nota con l'utilizzo diretto dei conti di costo e ricavo, indipendentemente dal fatto che questi siano realmente incassati o pagati. In questo caso, sebbene ci si muova sempre all'interno di una determinazione del reddito attraverso il principio di cassa, in realtà si opera con il principio della competenza anche se non vengono, rispetto a quest'ultimo regime, annotate le scritture di rettifica con l'utilizzo quindi dei conti accesi alle rimanenze finali oppure i ratei e risconti attivi e passivi. La Circolare n. 11/E dell'Agenzia delle Entrate al paragrafo terzo ha, infatti, parlato di un regime di cassa "misto" che deroga al principio di competenza in alcuni casi per i ricavi percepiti e le spese sostenute non variando le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti" previste dal TUIR ed espressamente richiamate dallo stesso articolo 66.

Questo perché il principio non è del tutto coerente con una logica economica che vede le iniziative imprenditoriali ed in generale le attività produttive, siano esse condotte da singoli

professionisti o da aziende, non limitata ad un periodo di tempo. È quindi logico che determinate spese, o meglio determinati investimenti, siano essi consistenti o limitati ad esempio all'acquisto di beni e servizi che avranno una utilità non solamente nell'immediato, ma anche in prospettiva futura debbano essere materialmente considerati tali e quindi dovrebbero essere trattati secondo il principio della competenza .

Non mancano tuttavia delle problematiche concettuali molto importanti. Esempio emblematico sono certamente le rimanenze di magazzino che mal si conciliano con il regime semplificato della contabilità per cassa. Optare per un regime di cassa comporterebbe chiaramente andare ad eliminare completamente qualsiasi sorta di contabilità di magazzino così come ha confermato anche in diverse occasioni l'Agenzia delle Entrate, soprattutto in concomitanza con le ultime modifiche legislative. L'articolo 1, comma 18, della legge di bilancio 2017, nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime delle imprese minori, prevede che le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza siano portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime. Tale tipologia di semplificazione, se da una parte può essere chiaramente percepita come tale, comporta certamente una sorta di forzatura per il sistema fiscale con una sorta di beneficio ulteriore per le imprese minori che conservavano elevati livelli di magazzino divenute praticamente interamente deducibili nell'anno successivo. Non assumo quindi rilevanza ai fini della determinazione del reddito le rimanenze finali, espressione forse più diretta del principio di competenza, o - ad esempio - i lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale che ultrannuale e titoli, salvo però quelle connesse all'applicazione del nuovo regime di imposta. Per ragioni di coordinamento, "sono stati soppressi gli ultimi due periodi del comma 3 dell'articolo 66 del TUIR che consentivano ai soggetti in contabilità semplificata di dedurre i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici, relativi a spese di

competenza di due periodi di imposta e di importo non superiore a 1.000 euro, nell'esercizio di ricevimento del documento probatorio, anziché alla data di maturazione dei corrispettivi (come previsto ordinariamente dall'articolo 109, comma 2, lettera b), del TUIR). Infatti, come sottolineato dalla relazione illustrativa alla disposizione, "una siffatta previsione non ha più ragion d'essere in un regime per cassa". I costi concernenti contratti dai quali derivano dei corrispettivi da imputare attraverso i sistemi contabili tipici ed espressione del principio della competenza (es. ratei e risconti) diventano tutti deducibili nel momento in cui viene sostenuta la spesa. Con riferimento alle operazioni dalle quali derivano i componenti positivi e negativi di reddito che sono collegati alla determinazione del reddito totale e quindi, ad esempio, acconti o altri versamenti, viene precisato che rilevano nel momento dell'incasso. Per quanto concerne nello specifico il passaggio da un regime all'altro, oltre alla questione già trattata delle rimanenze, resta invariato il regime delle perdite che perciò non potranno essere riportate a nuovo ma che potranno essere compensate con le altre tipologie di reddito che il contribuente dichiara nello stesso periodo d'imposta. Il passaggio al regime di cassa implica una particolare attenzione anche con riferimento a particolari categorie di contribuenti. La circolare 11/E/2017 del resto nell'affrontare la tematica del salto da competenza a cassa e con l'intento di evitare le più comuni problematiche legate alle duplicazioni di imposta ha stabilito che i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi». Pertanto, "ove un componente reddituale abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di «provenienza», lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di «destinazione»"

CAPITOLO TERZO

Il regime forfetario

La necessità di evitare che si evada a causa di meccanismi di imposizione molto complicati e caratterizzati da adempimenti ridondanti è una necessità che ha caratterizzato il sistema tributario italiano già dagli *anni Settanta*. In tale necessità va ricercata la proliferazione di norme e regimi di tassazione che possano configurare una sorta di semplificazione negli adempimenti e nelle procedure di determinazione dell'imponibile di cui il regime forfetario è un esempio lampante. Di frequente, accertamenti che disattendevano la contabilità a favore di una rideterminazione globale dei ricavi in base ad alcune caratteristiche dell'attività svolta sono stati confermati dai giudici tributari. Le cause principali del comportamento evasivo sono da ricercare in vari fattori. In una impresa di piccole dimensioni quando un soggetto, titolare appunto dell'azienda acquisisce in prima persona il denaro versato da clienti che non hanno bisogno di ricevere fattura, la propensione all'evasione è massima. Trattandosi di piccole attività, conosciute e tradizionali, è spesso possibile valutare la credibilità dei dati dichiarati anche senza un'analisi contabile, valutando se l'ordine di grandezza dei ricavi è congruo rispetto alle attrezzature, l'ubicazione, i dipendenti, gli acquisti ecc.

Tra le principali determinanti del fenomeno, prese in considerazione di volta in volta dai vari economisti si possono ricordare: il livello delle aliquote e la struttura tributaria, l'efficacia dei controlli, i costi di adempimento e la complessità del sistema, il grado di corruzione del sistema, l'etica e la cultura fiscale, l'equità fiscale, la percezione di comportamenti evasivi da parte di altri soggetti. In effetti anche la riduzione degli adempimenti, oltre al risparmio fiscale dovuto alla tassazione agevolata, consente al contribuente di andare ad avere un risparmio molto importante in grado di influenzare il livello di utilità attesa che deriva invece dall'evasione o dalla mancata indicazione di proventi e costi tipiche dei meccanismi contabili. Nel caso specifico del regime forfetario si può quindi affermare che la ratio della sua introduzione, così come del resto anche le recentissime modificazioni al regime di cassa in

chiave semplificativa, deve essere ricercata - come accennato - nella volontà da parte del legislatore di semplificare gli adempimenti fiscali a carico dei contribuenti, soprattutto quelli con un ristretto volume d'affari e quindi attività di dimensioni ristrette che non potrebbero sostenere l'onere economico ed anche formale degli adempimenti tributari. L'adozione di un regime agevolato e, nel nostro caso, forfettario è dovuta alla convinzione da parte del legislatore di andare a ribadire che nell'ambito del meccanismo del prelievo tributario assumono importanza fondamentale, accanto alle norme di natura meramente impositiva, quelle previsioni volte a garantire in concreto la loro corretta attuazione.

Sulla base di queste esigenze, la legge n.190/2014 così come modificata dalla Legge 208/2015 ha introdotto nell'ordinamento tributario italiano il regime forfettario. Tale regime viene definito come un sistema di tassazione "naturale" per imprenditori e liberi professionisti con tassazione sostitutiva degli effetti dell'Irpef, dell'Irap per le persone fisiche esercenti attività di impresa arti o professioni. Si applica ad attività che possiamo considerare minori, anzi nasce proprio per facilitare l'apertura di attività economiche di natura ristretta. Per questo motivo si prevedono nel regime delineato dei minori adempimenti e oneri. In realtà occorre sottolineare che nell'ordinamento tributario italiano si dovrebbe parlare più che di regime forfettario, di regimi forfettari in quanto prima dell'entrata in vigore nel 2015 del Regime Forfettario sono stati abrogati tutti i precedenti. Esistevano, introdotti da diverse tipologie di normative, i regimi per le nuove iniziative produttive e quindi il regime delineato dall'articolo 13 della Legge 388/2000. A questo si sommava la specifica disciplina di vantaggio per l'imprenditoria giovanile che aveva preso il nome del famoso Regime dei Minimi istituito dall'articolo 27 della Legge 98/2011 e poi il regime contabile agevolato derivante dall'articolo 27 comma terzo del D.L. 98/2011. Il regime forfettario si applica a quei contribuenti che hanno ricavi nella prestazione di servizi di massimo 30 mila euro e un limite di ricavi da altre attività di 50 mila euro. Con la legge di stabilità 2017 il regime forfettario è stato confermato. Il regime

agevolato configura quindi una aliquota sostitutiva del 15 per cento, molto vantaggiosa, così come vantaggiosa è la possibilità di scendere – in termini di aliquota al 5 per cento, rispettando determinate e specifiche condizioni. Le condizioni alle quali stiamo facendo riferimento sono elencate, o meglio, si riferiscono al regime forfettario pensato per le nuove partite Iva nell'esercizio di impresa arte e professioni, ovvero il regime forfettario "start up". Con questo termine non ci si riferisce solamente alle imprese innovative ma alla fase di start up di qualsiasi attività imprenditoriale. Se il contribuente è quindi in possesso di tutti i requisiti tipici del regime forfettario ai quali abbiamo accennato può usufruire di una aliquota sostitutiva del 5 per cento. Tale aliquota è in vigore per cinque anni. I vantaggi per i soggetti che aderiscono, non solamente alla versione "start up" del forfettario, sono innumerevoli. Occorre dire che il regime forfettario consente di non essere assoggettato ad Iva delle operazioni attive oltre a sancire indetraibilità dell'IVA sugli acquisti con conseguente esonero dalle liquidazioni/versamenti periodici IVA, dalla dichiarazione annuale e dagli altri adempimenti fiscali periodici. Il soggetto forfettario non può operare ritenute alla fonte e quindi non può essere considerato sostituto di imposta in nessun caso. L'aliquota ridotta non è comunque da considerare un vantaggio oggettivo all'interno del regime forfettario. Tale affermazione è dovuta al fatto che la base imponibile è calcolata sempre a forfait indipendentemente dalla struttura dei costi sostenuti. Quest'ultima caratteristica potrebbe determinare un aggravio di tassazione con l'adozione del regime forfettario laddove si faccia riferimento ad un modello di business con marginalità esigua. I soggetti esclusi dal regime forfettario sono quelli che si sono già avvalsi di regimi speciali ai fini Iva, oppure di regimi forfettari di determinazione del reddito.

Sono esclusi da tale regime i soggetti non residenti ad eccezione di coloro che risiedono all'interno di uno degli Stati Membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo spazio economico europeo che quindi assicurano un adeguato scambio di informazioni ed

è in grado di produrre in Italia al meno il 75 per cento del reddito che viene complessivamente prodotto. Ulteriori soggetti esclusi dall'applicazione del regime forfettario sono coloro che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati con relative porzioni o di terreni edificabili o di cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi e i soggetti che partecipano a società di persone, ad associazioni professionali, di cui all'articolo 5 del Testo Unico imposte sui Redditi, o a società a responsabilità limitata che hanno una ristretta base proprietaria e che quindi hanno optato per la trasparenza fiscale. Sono, altresì, esclusi dal regime quei soggetti che nell'anno precedente hanno poi percepito redditi di lavoro dipendente di importo superiore a 30 mila euro, tranne nel caso in cui il rapporto di lavoro dipendente nell'anno precedente sia effettivamente cessato. La causa di esclusione appena enunciata è stata introdotta però nel 2016 ad opera della Legge di Stabilità, ma è opportuno precisare che la disposizione abrogata continua ad avere effetto solo nei confronti dei contribuenti, che hanno adottato il regime forfettario nel corso del 2015. Invece, coloro che intendono applicare il regime di favore nel 2016 devono rispettare la nuova condizione (non devono, cioè, aver percepito nel 2015 un reddito di lavoro dipendente o assimilato superiore a 30.000 euro). L'accesso al regime forfettario e il suo mantenimento è possibile nel momento in cui le spese per lavoro dipendente e assimilati non sono superiori ai 5000 euro lordi. I ricavi e i compensi non devono superare il limite compreso tra i 25 mila e i 50 mila a differenza del tipo di attività che viene invece svolta. Con la legge di stabilità del 2016, le soglie di ricavi e compensi sono state aumentate sensibilmente per consentire l'accesso al regime forfettario ad una platea più ampia. Nello specifico tutte le soglie sono state aumentate di € 10.000 ad eccezione delle categorie professionali, per le quali l'aumento è stato di € 15.000. Infine il costo dei beni strumentali non deve superare i 20 mila euro.